الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الجزائر
كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية

فرع: محاسبة وتدقيق

الموضوع:

التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية والمالية الدولية في المؤسسات الجزائرية

إعداد الطالب:
روتال عبد القادر

تحت إشراف:
د. حواس صلاح

لجنة المناقشة

أ.د/ شبايكي سعدان.........أستاذ التعليم العالي.............رئيسا

د/ حواس صلاح............أستاذ محاضر..................مقررا

د/ زغدار أحمد.............أستاذ محاضر...................عضوا

د/ شعيب شنوف..........أستاذ محاضر.................... عضوا

أ/ بن بالقاسم سفيان........أستاذ مكلف بالدروس.......... عضوا

السنة الجامعية 2009/2008

الجمهـــورية الجزائـــرية الديمقراطيـــة الشعـــبيـــة

وزارة التعليـــم العالـــي والبحـــث العلمـــي

جامعـــة الجزائـــر

كليـــة العلـــوم الإقتصـــادية وعلـــوم التسيـــير

قســـم العلـــوم التجاريـــة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية

فـــرع: محاسبـــة وتدقيـــق

الموضـــوع:

التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية والمالية الدولية في المؤسسات الجزائرية

إعـــداد الطالـــب:

روتال عبد القـــادر

تحـــت إشـــراف:

د. حواس صـــلاح

لجنـــة المنـــاقـــشـــة

أ.د/ شبايكي سعدان..........أستاذ التعليم العالي..............رئيسا

د/ حواس صلاح.............أستاذ محاضر...................مقررا

د/ زغدار أحمد..............أستاذ محاضر...................عضوا

د/ شعيب شنوف...........أستاذ محاضر.................... عضوا

أ/ بن بالقاسم سفيان.........أستاذ مكلف بالدروس.......... عضوا

السنـــة الجامعيـــة 2009/2008

بسم الله الرحمن الرحيم

الإهـــــداء

اهدي هذا العمل

إلى الوالدين الكريمين

إلى كافة أفراد عائلتي

إلى كافة زملاء الدراسة في المدرسة العليا للتجارة وجامعة الجزائر

إلى كافة الزملاء والأصدقاء وبالأخص إلياس، رشيد، مختار، يونس،

نور الدين، سعيد، بخوش، علي، كمال.

إلى كل من دأب ولا يزال في سبيل تحصيل العلم

روتال عبد القادر

شكر وتقدير

أتقدم بجزيل الشكر والعرفان للأستاذ المشرف

الدكتور حواس صلاح لما قدمه لي

من نصائح وإرشادات قيمة لإتمام هذا البحث

كما أتقدم بأسمى عبارات التقدير والاحترام

لأعضاء لجنة المناقشة الذين قبلوا تقييم هذا العمل

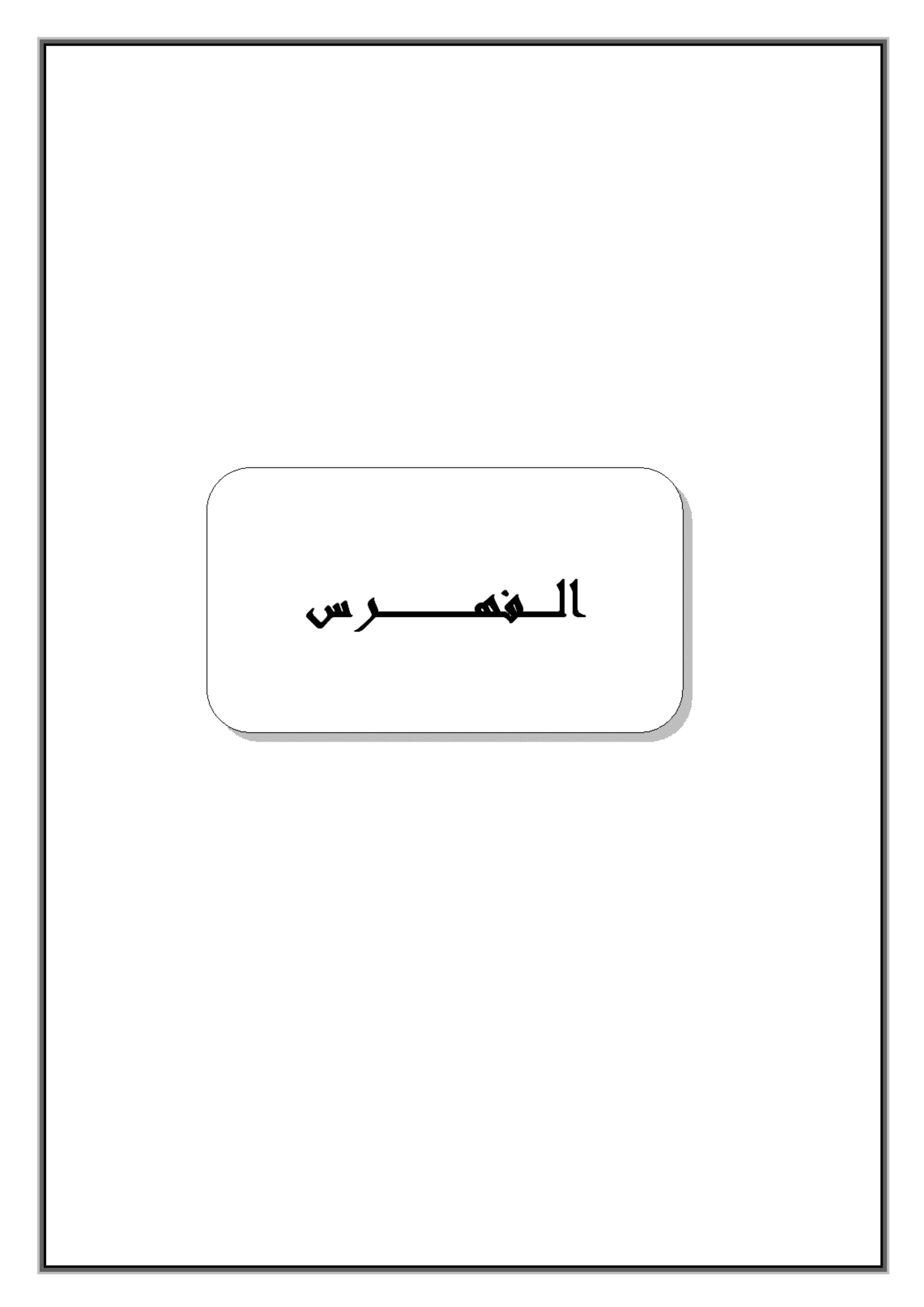
كما لا أنسى أن اشكر كل

من ساعدني من قريب أو من بعيد في انجاز هذا البحث

روتال عبد القادر

قائمة المصطلحات

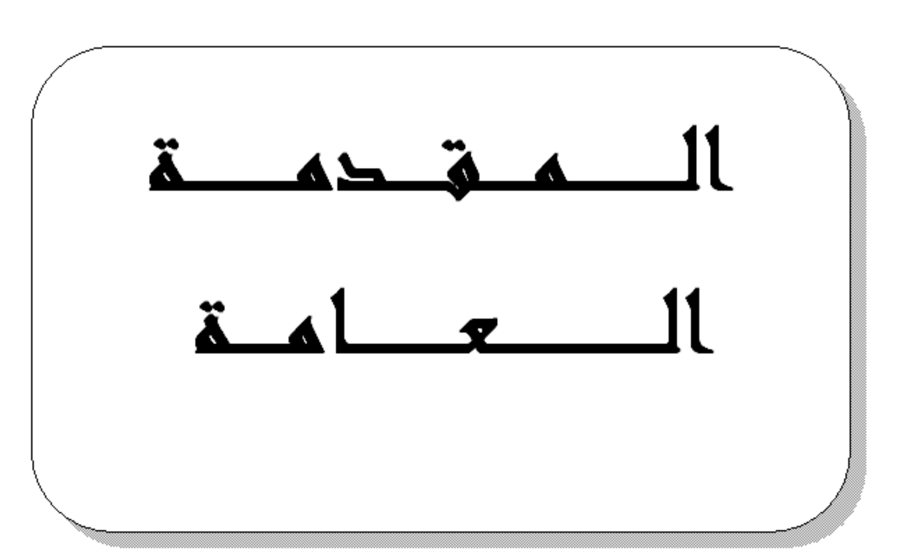
الرمز	المصطلح
AAA	American Accounting Association
AISPA	American Institute of Certified Public accountants
ASCA	Arab Society of Certified Accountants
CAPA	Confederation of Asian and Pacific Accountants
CSC	Conseil supérieur de la comptabilité
FASB	Financial Accounting standards board
FIFO	First in First Out
GAAP	Generally Accepted Accounting principles
IASB	International accounting standards board
IASC	International accounting standards Committee
IASCB	International accounting standards committee board
IFAC	International Federation of Accountants Committee
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IOSCO	l'international organization of securities commissions
LIFO	Last in first out
OCDE	Organisation Pour la Coopération et le Développement Economique
PCG	Plan comptable général
SEC	Securities and Exchange Commission
TPE	Trés petites enterprises
UEC	Union Europeene des Experts Comptables Economiques



الفهرس

الفهرس

العنوان الصفحة



المقدمة العامة

المقدمة العامة

لا يستطيع أحد اليـوم أن يتجاهـل الـتغيرات الـسريعة الـتي فرضـتها التطـورات العلميـة، التكنولوجية، الإقتصادية والسياسية في البيئة المحيطة به، والتي جعلـت العـالم أكثـر قربـا مـن بعضه من أي وقت مضى، بحيث تنعكس أثار الأحداث بأي دولة فيـه بـشكل مباشـر أو غـير مباشر على معظم الدول.

إن ظاهرة العولمة رغم ما تعكسه من إيجابيات في تـسهيل تنقـل رؤوس الأمـوال بـين الـدول فإنها قد تجلب معها مخاطر وهزات مـدمرة لإقتـصاديات بعـض الـدول إن لم تحـسن التعامـل معها، لذلك فرضت أهميتها وأثارها علـى كـل المجـالات الإقتـصادية، الـسياسية والقانونيـة، وبكل تأكيد أن المحاسبة لم تكن بمعزل عن هـذه المـتغيرات والإسـتفادة منـها، بـدلا مـن أن تكون مشكلة وعائق تقف أمام البرامج والخطط التنموية للدول.

حيث أكدت معظم الدراسات والبحوث في مجال المحاسـبة الدوليـة علـى وجـود إختلافـات أساسية بين النظم المحاسبية لدول العالم. معظم هذه الإختلافات نتجـت مـن الـشعور بالحاجـة إلى أنظمة محاسبية وطنية تعكس إحتياجات تلك الدول من المعلومات المطلوبـة والـتي غالبـا مـا تختلف من دولة إلى أخرى متأثرة بمجموعة من العوامل البيئية لكل دولة.

ومع النمو الكبير والملحوظ للتجارة الدولية والإنتـشار الواسـع والـسريع للـشركات متعـددة الجنسيات وشركات المحاسبة الدولية وما ترتب عليه مـن توسـيع لقاعـدة المـستخدمين وتنـوع جنسياتهم، ظهرت أهمية وجود قوائم مالية تحتوي على معلومـات قـادرة علـى تخطـي حـدود الدول وتكون مقروءة، مفهومة ومفيدة لهؤلاء المستخدمين، وحـتى يتحقـق ذلـك كـان لابـد من وجود أكبر قدر ممكن من التوافق بـين أسـس إعـداد القـوائم الماليـة ومـا تحتويـه مـن معلومات، كل هذا أحدث ضغوطا كبيرة على المحاسبة لكي تلبي تلك الإحتياجات.

وقد أفرز هذا الوضع صعوبة إنتاج معلومات موثوق بها في الأسواق الماليـة الدوليـة مـن طـرف المستثمرين، وصعب من دخول المؤسسات إلى أسواق مالية دوليـة متطـورة، بـسبب متطلبـات هذه الأسواق بالتقيد بالقواعد المحاسبية المطبقة في البلد الذي تتبـع لـه تلـك الأسـواق، كمـا أفرز كذلك صعوبات تجدها الشركات المتعددة الجنسيات التي لـديها فـروع في أنحـاء العـالم،

في عملية إعداد القوائم المالية المجمعة لجميـــع فروعهـــا داخـــل وخـــارج البلـــد الأصـــلي لهـــا، وصعوبة تقديم بعد ذلك معلومات ماليـــة موحـــدة، متجانـــسة وموثـــوق بهـــا عـــن أنـــشطتها للمستثمرين فيها والمتعاملين معها، وقـــد جعلـــت هـــذه الإختلافـــات مـــن المحاســـبة في قمـــة الإهتمام، وبدأ السعي للعمل على إرساء نظام محاسبي جديـــد، مـــبني علـــى إخـــضاع الممارســـة المحاسبية على مستوى الدول لمعايير محاسبية دولية، وهو مـــا مهـــد لظهـــور مـــا أصـــطلح عليـــه بالمعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية.

إذ إنتشر تطبيق هذه المعايير في أغلب دول العالم نظرا للثقـــة الـــتي أصـــبحت تتمتـــع بهـــا مـــن طرف مختلف المستعملين للقوائم المالية، والجزائر بدورها لم تبقـــى بعيـــدة عـــن هـــذه التطـــورات الناتجة عن العولمة، خاصة مع الإنتقال من الإقتـــصاد المخطـــط إلى إقتـــصاد الـــسوق والإنفتـــاح الإقتصادي على الإقتصاد العالمي في إطار الشراكة، وأشكال أخـــرى مـــن التعامـــل كالإســـتثمار المباشر وفتح رأس المال.

إذ باشرت الجزائر عدة إصلاحات، ومن بين هذه الإصلاحات إصـــلاح النظـــام المحاســـبي، مـــن خلال إعداد النظام المحاسبي المالي الذي أخذ بعين الاعتبـــار جـــزءا كـــبيرا مـــن المعـــايير الدوليـــة للمحاسبة، بغرض تكييف النظـــام المحاســـبي الجزائـــري مـــع المتطلبـــات الإقتـــصادية الجديـــدة ومواكبة التطورات الحاصلة على المستوى العالمي في الميدان المحاسبي.

❖ إشكاليـــــة البحـــث:

بغية التطرق لهذا الموضوع، تم صياغة الإشكالية المتعلقة بالبحث في السؤال الرئيسي التالي:

لماذا إتجهت الجزائر إلى إختيار المعـــايير الدوليـــة للمحاســـبة والتقـــارير الماليـــة في إصـــلاح نظامها المحاسبي، وإلى أي مدى يساهم إســـتخدام هـــذه المعـــايير في تحـــسين جـــودة المعلومـــة المالية في المؤسسات الجزائرية ؟

وتندرج تحت هذا السؤال الرئيسي عدة تساؤلات فرعية كما يلي:

1- هل الإصلاحات التي شهدها المخطط المحاسبي الـوطني منـذ دخولـه حيـز التطبيـق سـنة 1976، جعلته يستجيب للتغيرات الجديدة الـتي يـشهدها المحـيط الإقتـصادي الـوطني أو أنـه مازال يحتوي على نقائص ؟

2- ما المقصود بالمعايير الدولية للمحاسبة والتقـارير الماليـة (IAS/IFRS)، ومـا هـي الـدوافع والأسباب التي جعلت أغلب دول العالم تتجه إلى تطبيقها ؟

3- كيف يتم إدراج المعايير الدولية للمحاسـبة والتقـارير الماليـة في النظـام المحاسـبي الـوطني، وهل هناك فرق بين المعلومات المقدمـة مـن طـرف المخطـط المحاسـبي الـوطني والمعلومـات المفصح عنها بتطبيق هذه المعايير؟

❖ فرضيـــات البحـــث:

للإجابة على مختلف هذه التساؤلات المتعلقة بموضوع البحث نطرح الفرضيات التالية:

1- المخطط المحاسبي الوطني يستجيب لمتطلبات الإقتـصاد المخطـط ولا يـساير واقـع إقتـصاد السوق، وهذا ما يجعله غير قادر على تلبية الإحتياجات المرتقبة منه.

2- المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية تتوجـه نحـو إقتـصاد الـسوق، العولمـة وإرضـاء المستثمرون الدوليون، وتتطلب وجود سوق مالية فعالة.

3- يـتم إدراج المعـايير الدوليـة للمحاسـبة في النظـام المحاسـبي الجزائـري بتكييفهـا مـع الإحتياجات الأساسية للجزائر، حيث تساهم هذه المعـايير بـشكل فعـال في زيـادة مـصداقية وكفاءة المعلومات المالية المقدمة.

❖ أهميـــة البحـــث:

- يستمد البحث أهميته من الإتجاه المتزايد نحـو إنـسجام وتوافـق التطبيقـات المحاسـبية علـى الصعيد الدولي، الأمر الذي يحتم على كـل دولـة ومـن بينـها الجزائـر راغبـة بالإنـدماج في الإقتصاد العالمي إعتماد المعايير الدولية للمحاسبة والتقـارير الماليـة وتكييـف أنظمتـها المحاسـبية

معها، لضمان الفهم والقراءة الموحدة للقوائم المالية والمعلومـــات المحتـــواة فيهـــا علـــى المـــستوى الدولي.

– التغيرات التي تشهدها الساحة الإقتصادية في الجزائر كالإنتقـــال إلى إقتـــصاد الـــسوق وزيـــادة المنافسة، وحاجة المؤسسات إلى أدوات محاسبية فعالة لتصبح قادرة على المنافسة.

❖ أهـــداف البحـــث:

من الأهداف التي يسعى إليها هذا البحث ما يلي:

– محاولة إبراز مختلف النقائص التي يحتويها المخطط المحاسبي الوطني، ومعرفة مدى قدرته على مواكبة مختلف التغيرات التي تشهدها الجزائر.

– محاولة التطرق إلى المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية، ومعرفة الدوافع والأسباب التي دفعت مختلف الدول على تبنيها.

– محاولة إبراز أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية الدولية في الجزائر في ظل الظروف الراهنة التي تعيشها.

– محاولة إظهار تأثير المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية على جودة المعلومة المالية في المؤسسات الجزائرية.

❖ أسبـــاب اختيـــار الموضـــوع:

لقد تم إختيار هذا الموضوع لعدة إعتبارات ذاتية وموضوعية أهمها:

– تخصص الباحث في المحاسبة والتدقيق، ومحاولته إثرائـــه الدراســـة حـــول الموضـــوع، وتوســـيع معارفه في مجال المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية.

– أهمية الموضوع في ظل إصلاح النظـــام المحاســـبي في الجزائـــر وتكييفـــه مـــع المعـــايير الدوليـــة للمحاسبة والتقارير المالية.

- محاولة إثراء المكتبة الجامعية بمرجع جديد يساعد الباحث على دراســـات جديـــدة حـــول هـــذا الموضوع.

- حداثة الموضوع في الجزائر.

❖ منهـــج البحـــث:

للإجابة على الإشكالية المطروحة والوصـــول إلى الأهـــداف المرجـــوة، تمـــت معالجـــة موضـــوع البحث بإتباع المنهج الوصفي في التطرق إلى الإطار النظري للمحاســـبة ومختلـــف الجوانـــب الـــتي تخص المخطط المحاسبي الوطني والمعايير الدولية للمحاسبة والتقـــارير الماليـــة، والمنـــهج التحليلـــي، في إظهار نقائص المخطط المحاســـبي الـــوطني، والتطـــرق إلى النظـــام المحاســـبي المـــالي والمعـــايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية، وتوضيح أهميـــة تطبيقهـــا في الجزائـــر علـــى جـــودة المعلومـــة المالية.

❖ الدراســـات السابقـــة:

✓ إسماعيل عرباجي:

« Les comptabilités d'entreprise et nationale »

البحث عبارة عن أطروحـــة دكتـــوراه دولـــة مقدمـــة بجامعـــة الجزائـــر ســـنة 1994، تـــدور إشكاليتها حول دراسة العلاقة بين المحاسبة العامة والمحاســـبة الوطنيـــة، إســـتطاع الباحـــث مـــن خلالها إرساء إطارا نظريا ثريا حول العلاقة بين المحاسبتين بعد التعرض لإشكالية كل منهما.

✓ نصيبة بوراوي:

« Nécessité d'une réforme comptable en Algérie dans le cadre du passage de l'économie planifiée à l'économie de marché »

البحث عبارة عن مذكرة ماجستير بالمدرسة العليا للتجـــارة لـــسنة 1999، تطرقـــت إلى دراســـة المخطط المحاسبي الوطني، وعرض تجارب بعض الـــدول حـــول أنظمتـــها المحاســـبية، وصـــولا إلى ضرورة إصلاح المخطط المحاسبي الـــوطني، مـــع الأخـــذ بعـــين الاعتبـــار الحلـــول والتطبيقـــات المحاسبية الدولية.

✓ مداني بن بلغيث:

«أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات الجزائرية في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر»

البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية بجامعة الجزائر لسنة 2004، تطرق فيها صاحبها لمدى أهمية إصلاح النظام المحاسبي في ظل أعمال التوحيد الدولية، مرورا بدراسة التجربة الجزائرية في ميدان التوحيد المحاسبي وإعداد المعايير المحاسبية، وخلصت الدراسة إلى أن إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات بات أمرا ضروريا لضمان مسايرة الممارسة المحاسبية لكافة المستجدات والتحولات العميقة التي تعرفها الجزائر.

✓ سمير مرواني:

« Le projet du nouveau système comptable Algérien, anticiper et préparer le passage »

البحث عبارة عن مذكرة ماجستير بالمدرسة العليا للتجارة لسنة 2007، حيث تطرق فيها الباحث لدراسة المراحل التحضيرية والواجب القيام بها، من أجل تحقيق إنتقال أفضل لتطبيق النظام المحاسبي المالي وتحضير البيئة المناسبة لذلك.

✓ صلاح حواس:

« التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالية و أثره على مهنة المدقق »

البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه بجامعة الجزائر لسنة 2008، حيث تطرق الباحث فيه إلى معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي لإعداد التقارير المالية، وبين تأثير هذه المعايير على مهنة تدقيق الحسابات، بالإضافة إلى القيام بعملية مقارنة بين القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني، كما خلصت الدراسة إلى أن هناك تأثير مباشر لهذه المعايير على مهنة المدقق.

❖ هيكـــل البحـــث:

للإجابة على الإشكالية المطروحة قسمنا هـــذا البحـــث إلى ثلاثـــة فـــصول، ثم عرضـــنا النتـــائج المتوصل إليها، كما قدمنا بعض التوصيات التي رأينا بأنها ضرورية بناءا على نتائج البحث.

الفصل الأول: البيئة المحاسبية في الجزائر

حاولنا من خلال هذا الفصل عرض البيئة المحاســبية في الجزائـــر إذ تناولنـــا مـــن خلالـــه ثلاثـــة مباحث، بحيث خصصنا المبحث الأول إلى الإطـــار النظـــري للمحاســـبة، والمبحـــث الثـــاني إلى المخطط المحاسبي الوطني، أما المبحث الثالث فسوف نتطـــرق فيـــه إلى نقـــائص المخطـــط الـــوطني للمحاسبة ومدى إستجابته لإقتصاد السوق.

الفصل الثاني: المعايير الدولية للمحاسبة

خصصنا الفصل الثاني إلى دراسة المعايير الدولية للمحاســـبة ، حيـــث قمنـــا بتقـــسيمه إلى ثلاثـــة مباحث، حيث يتناول المبحث الأول التوافق المحاسبي الدولي، والمبحـــث الثـــاني نتطـــرق فيـــه إلى لجنة معايير المحاسبة الدولية، أما المبحث الثالـــث فنتطـــرق فيـــه إلى المعـــايير الدوليـــة للمحاســـبة وتجارب بعض الدول للتوافق معها.

الفصل الثالث: دور المعايير الدولية للمحاسبة في تحسين جودة المعلومة المالية

الفصل الثالث نخصصه لدراسة دور المعـــايير الدوليـــة للمحاســـبة في تحـــسين جـــودة المعلومـــة المالية، بحيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثـــة مباحـــث، نتطـــرق في المبحـــث الأول إلى عـــرض النظام المحاسبي المالي، والمبحث الثاني نخصصه للمقارنة بـــين المحتـــوى المعلومـــاتي للقـــوائم الماليـــة حسب النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني، أمـــا المبحـــث الثالـــث فنتطـــرق فيـــه إلى النظام المحاسبي المالي والمؤسسات الجزائرية.

الفصـــل الأول:

البيئة المحاسبية في الجزائر

مقدمة الفصل الأول

تعتبر المحاسبة من أقدم التطبيقات التي إستخدمها الإنسان في معالجة عملياته المالية والإقتصادية نظرا للفعالية التي تميزت بها في أداء مهامها. سواء من الجانب النظري وما نتج عنه من نظريات، تعاريف وقواعد، أو الجانب التطبيقي وما نجم عنه من إجراءات ومناهج تتحكم في وظيفة المحاسبة.

وكبقية فروع المعرفة الأخرى تطورت المحاسبة على مر العصور في الإتجاه الذي يزيد من فعالية الخدمات التي تقدمها للفئات المستفيدة منها، وفضلا عن تطور أسسها النظرية وتطبيقاتها العملية، تفرعت "المحاسبة الأم" إلى فروع متعددة يتخصص كل منها في توفير معلومات ذات طبيعة خاصة تلبي إحتياجات فئة معينة من الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية، وتشكل النظم المحاسبية لهذه الفروع في مجموعها، نظاما متكاملا للمعلومات على مستوى المشروع يرسخ وظيفة المحاسبة في عصرنا الحاضر والتي تطورت من مجرد نظام لمسك الدفاتر، إلى نظام للمعلومات.

إن المتتبع لحياة المجتمع الجزائري بعد الإستقلال يلاحظ حركة الإصلاح المستمرة التي تميز بها في مختلف الميادين من أجل تحقيق التنمية الشاملة لهذا المجتمع، وهذا في إطار منظم ومتكامل. حيث أنه في ميدان المحاسبة إعتمدت الجزائر غداة الاستقلال على المخطط المحاسبي العام لسنة 1957 الموروث عن الإستعمار الفرنسي، إلى غاية صدور المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 والذي أصبح إجباري التطبيق إبتداءا من 01 جانفي 1976 إذ أصبح يمثل المصدر الرئيسي للتشريع المحاسبي في الجزائر، التشريع الذي لم يعرف إلا بعض التغيرات منذ صدوره.

المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة

إن التطور المستمر الذي يشهده العالم أسفر عن موضوعات وقضايا جديدة تستلزم متابعة من الفكر المحاسبي، وتؤدي في ذات الوقت إلى حتمية تطوير القواعد والإجراءات المحاسبية لتستوعب تلك المتغيرات الجديدة في ظل العولمة والتطورات الإقتصادية العالمية الحديثة وفي ضوء عصر جديد من تكنولوجيا المعلومات والإتصالات.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن نشأة المحاسبة

إن الغالبية العظمى للباحثين في تاريخ المحاسبة يربط نشأها بالألفية الرابعة قبل الميلاد أي حوالي 3500 قبل الميلاد، إلا أن البعض الأخر يرى بأن الفراعنة في حضارقم التي تعود إلى 5000 قبل الميلاد كانوا قد مارسوا شكلا من أشكال المحاسبة، كما أن منهم من يذهب إلى أبعد من ذلك بالقول أن الإنسان الأول مارس هو الأخر شكلا من أشكال الحساب مع جهله بالنظام العددي الذي لم يكن معروفا لديه. لكنه تمكن بحكم البديهة وخضوعا لمتطلبات إحتياجاته وحرصه على تحقيق نوع من أنواع الرقابة على ما يملك من ماشية أن يجد نظام بدائي للمحاسبة وذلك بإستخدام الحصى.

لكن الآثار التاريخية التي تركها الإنسان عبر الحضارات تشير إلى أن الأشوريين الذين عاشوا خلال الحقبة التاريخية الممتدة من 3500-4000 قبل الميلاد كانوا أول من مارس شكلا من أشكال المحاسبة، ومن ثم أخذ عنهم ورثتهم البابليون هذه الممارسات لتظهر فيما بعد شرائع حمو رابي.

ويعد مبدأ القيد المزدوج من أقدم المبادئ التي ضبطت الممارسة المحاسبية منذ إرسائه في سنة 1494[1]، له من الأهمية ما يراه البعض مثيلا لدور الآلة البخارية في عالم الصناعة وعلى الرغم من أن جذور هذا المفهوم تعود إلى نهاية القرن الرابع عشر، فإن ذكر القيد المزدوج في الفكر المحاسبي يقترن دائما باسم الايطالي لوكا باسيولي *(loca Pacioli)* الذي عاش في النصف الثاني من القرن الخامس عشر، إذ ألف هذا الذي كان راهبا وأستاذا للرياضيات في جامعة ميلانو أطروحة تحت عنوان:

[1]- *Bernard COLASSE, Comptabilité générale: PCG 1999 et IAS, Economica, Paris, 2001, p 45.*

Summa de arithmatica geometric proportioni de compuieset proprtionalita

وقد خصص فيها فصلا كاملا عن فن تنظـيم الـدفاتر والـسجلات المحاسـبية، شـرح فيـه بالتفصيل مفهوم القيد المزدوج. ويجدر القول في هذا المجـال أن باسـيولي كـان قـد إعتـرف صراحة ضمن مقدمة أطروحته بأن لا فضل له في إبتكار القيد المزدوج، بـل كـان جـل مـا قام به هو تفسير أساليب كانت معروفة من قبل، ومن ثم كتابتـها في مؤلـف مطبـوع بعـد أن كانت مبعثرة في شكل مخطوطات.[1]

ولكن مهما إختلف الباحثون في تقييم الآثـار الـتي خلفهـا باسـيولي علـى المحاسـبة فهـم متفقون في إسناد الفضل إليه في نوعين على الأقل من الآثار هما:[2]

- أنه أول من وضع الركائز الأساسية لتنظيم المجموعـة الدفتريـة المحاسـبية ممثلـة في ثلاثـة سجلات رئيسية حددها في: المذكرة، اليومية والأستاذ.

- كما أنه أول من دعا إلى قياس الربح الـدفتري للمـشروع في نهايـة الفتـرة الماليـة عـن طريق إعداد ما يسمى بحساب الأرباح والخسائر، والـذي إعتـبره باسـيولي ملخـصا تقفـل فيه جميع البنود التي لا تنقل أثرها للفترة المالية التالية وهي بنود الإيرادات والمصروفات.

حيث يمكن إعتبار مفهوم القيد المزدوج بمثابة حجـر الأسـاس للـنظم المحاسـبية إذ أن فكـرة الدائنية والمديونية التي قام عليهـا، ليـست في الواقـع إلا تعـبيرا محاسـبيا عـن مفهـوم التوازن أو التكافؤ الرياضي.

كما أثر التقدم الإقتـصادي في المجـالين الـصناعي والتجـاري علـى الأشـكال التنظيميـة للمشروعات حين حولها مـن الملكيـة الفرديـة إلى الجماعيـة سـواء في شـكل شـركات أشخاص أو في شكل شركات أموال وقد إنعكـس هـذا التحـول في الأشـكال التنظيميـة للمشروعات على الأغراض المحاسبية، إذ بعد أن كانـت الأغـراض الرقابيـة والحمائيـة لهـا تحتل المكانة الأولى خلال الحقبة التاريخية السابقة للثـورة الـصناعية، أصـبحت أغراضـها في القياس والتقييم تحتل المكانة الأولى بعد الثورة الصناعية.

1- وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007، ص 29.

2- محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية، دار وائل للنشر، عمان، 2007، ط4، ص 19، 20.

ويجمع المؤرخون على أهمية مساهمة العرب والمسلمون في خدمة المحاسبة خلال تلك المرحلة من زوايا متعددة أهمها:[1]

- التجار العرب والذين شكلوا خلال تلك المرحلة حلقة وصل بين التجارة الأوروبية من جهة والتجارة في الهند وشرق أسيا عامة من جهة أخرى، قد قاموا بنقل النظام العددي الهندي إلى شبه الجزيرة العربية ومنها إلى أوروبا عبر شمال إفريقيا.

- كما أن العرب والمسلمين هم من إستكمل هذا النظام بإضافة رقم صفر إلى منظومة الأعداد التسعة التي كان يتكون منها ذلك النظام العددي، هذا ما أكسب النظام العددي الهندي قدرا كبيرا من المرونة بتحويله من نظام العد التساعي إلى نظام العد العشري وبذلك أصبح إستخدامه في المعاملات التجارية أكثر يسرا وسهولة.

من جانب أخر كان من أهم المعالم البارزة التي شهدتها المحاسبة في العصر الحديث ظهور ما يعرف بالمنظمات المهنية المحاسبية، حيث إستمر تطور المحاسبة بشكل مواكب لتطور التجارة، الصناعة والإقتصاد، حيث زادت أهدافها، أساليبها وطرقها وتعددت حقولها، ولا يمكن تجاهل الدور الكبير الذي لعبه تطور أنظمة الحاسوب في المحاسبة حيث أصبح من المهم جدا إلمام المحاسب بأسس إستخدام الحاسوب والتطبيقات المحاسبية الخاصة به.[2]

المطلب الثاني: العوامل التي أدت إلى تطور المحاسبة

تطورت المحاسبة لإشباع الإحتياجات المتزايدة في طلب المعلومات المالية من الأطراف والجهات المعنية، ومن العوامل التي ساهمت في هذا التطور بالإضافة إلى إختراع القيد المزدوج نذكر ما يلي:[3]

1- الثورة الصناعية:

حصلت الثورة الصناعية في بريطانيا من منتصف القرن الثامن حتى أواسط القرن التاسع حيث تغيرت طريقة إنتاج السلع من الطريقة اليدوية إلى نظام التصنيع في المصانع. وقد

---

[1]- محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية، مرجع سبق ذكره، ص 21.

[2]- عاطف الأخرس وآخرون ، مبادئ المحاسبة و تطبيقاتها، دار البركة للنشر، عمان، 2000، ج1، ص 7.

[3]- نعيم دهمش وآخرون، مبادئ المحاسبة، دار وائل للنشر، عمان، 1999، ص 9-11.

أثرت الثورة الصناعية على المحاسبة بسبب حاجة مديري المصانع إلى معرفة تكلفة إنتاج سلعهم.

2- ظهور شركات المساهمة:

لقد خلقت الثورة الصناعية طلبا كبيرا بالنسبة للأموال من أجل بناء المصانع وشراء المعدات والآلات، الأمر الذي أدى إلى حاجة ماسة لرأس مال كبير لإقامة مثل هذه المشروعات الضخمة وظهور شركات المساهمة، حيث لا يستطيع فرد أو عدة أفراد تأمين هذه المبالغ الطائلة لإقامة مثل هذه المصانع.

3- فصل ملكية المشروع عن إدارته:

إن ضخامة حجم المشروعات التجارية والإقتصادية أدى إلى زيادة وتعقيد عملياتها المالية والإقتصادية وتعدد أنشطتها، وهذا ما أدى إلى إستحداث مجموعة متخصصة لإدارة هذه المشروعات نيابة عن المساهمين، لذا لابد من وجود سجلات محاسبية منتظمة، منسقة ونظام محاسبي جيد يتكفل بتزويد ملاك المشروع وغيرهم ممن له مصلحة فيه بالمعلومات والتقارير المالية الكافية عن أوجه نشاطه المختلفة، والتي تسهل عملية الرقابة وتقييم أداء الإدارة وإنجازاتها، ومدى إستغلال الموارد المتاحة لديها.

4- تعدد المستثمرين الحاليين والمتوقعين في المستقبل:

كلما كبر حجم شركات المساهمة كلما زاد عدد الأطراف الذين يستعملون التقارير المالية والمعلومات المحاسبية، فالمستثمرون بحاجة إلى المعلومات للقيام بعملية الإستثمار من عدمها.

5- زيادة حجم المنافسة بين المشروعات المتشابهة:

إن زيادة المنافسة بين المشروعات التي تتعامل بإنتاج وبيع سلع متشابهة، أدى إلى ضرورة ضغط النفقات إلى أقل درجة ممكنة مع الإحتفاظ بجودة السلعة من أجل زيادة معدل الربحية.

6- حاجة الحكومة إلى فرض ضرائب على أرباح المشروعات:

إن فرض ضرائب على المشروعات يجب أن يكون مقرونا بوجود سجلات منتظمة، تأخذ بعين الإعتبار حصر النفقات التي تكبدها المشروع في الحصول على إيراداته وعرضها على شكل قوائم مالية.

7- ظهور مهنة تدقيق الحسابات:

إن ظهور مهنة تدقيق الحسابات كان سببا في تطور ونمو مهنة المحاسبة، لأنها تعمل على تقديم التأكيدات لمستخدمي التقارير والقوائم المالية بأنها صحيحة وعادلة.

8- التأثير الحكومي:

لقد كان للحكومة دور وتأثير فعال وكبير بالنسبة لتطور المحاسبة، فالتشريعات والقوانين المالية والتجارية تجبر المؤسسة على نشر البيانات والتقارير المالية السنوية.

المطلب الثالث: علاقة المحاسبة بالعلوم الأخرى

تهدف المحاسبة إلى تحديد وقياس الأحداث المالية للمنشأة وإيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية[1]، الأمر الذي أدى إلى إرتباطها الوثيق بعدة علوم أخرى نذكر منها:[2]

1- المحاسبة والقانون:

يعتبر إرتباط المحاسبة بالقانون إرتباطا وثيقا، يبدأ عند قيام المحاسب بتحليل العملية المالية والتي قد تؤثر في أكثر من طرف داخل المنشأة أو خارجها بسبب وجود علاقات تجارية بينها وبين الغير، وهذه العلاقات لها أساسها القانوني الذي يجب أن يلم به المحاسب حتى يتجنب أية أعمال لا يؤيدها القانون، كما أن نصوص القانون شملت الكثير من المواد المتعلقة بالدفاتر الواجب مسكها

[1]- محمود عبد السلام البيومي، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 12.

[2]- عاطف الأخرس و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 6.

في المنشأة، ومدى ملائمة النظام المحاسبي المستخدم للنصوص القانونية والتشريعات الضريبية، ومنه ظهرت عدة قوانين تتعلق مباشرة بالمحاسبة مثل قانون الضرائب وقانون الشركات وغيرهما.

2- المحاسبة والإدارة:

يعتبر العلمان مكملان لبعضهما البعض ولعل من أهداف المحاسبة الرئيسية تزويد الإدارة بالمعلومات المحاسبية الضرورية لإتخاذ القرارات الرشيدة، وبالتالي فهي تساعدها في وظائفها الرئيسية كالتخطيط والرقابة.

3- المحاسبة والإقتصاد:

يبحث علم الإقتصاد في كيفية توزيع الموارد وعوامل الإنتاج وإستخدامها بكفاءة وفعالية بين المشاريع المختلفة أو بداخل المشروع نفسه، مما يحقق مستوى معيشة أفضل للمجتمع ككل. ومن هنا يبرز دور المحاسبة في تقديم وعرض البيانات المالية من إيرادات، تكاليف وأسعار والتي تساعد رجال الإقتصاد في التخطيط ووضع نظريات الإنتاج وغيرها.

المطلب الرابع: الفروض و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

1- الفروض المحاسبية:

تمثل الفروض مجموعة من المسلمات المقبولة قبولا عاما، بسبب إمتثالها لأغراض المحاسبة ولكونها مستخلصة من البيئة المحيطة بالمنشأة بجوانبها المختلفة الإقتصادية، الإجتماعية والسياسية.

ومن أهم الفروض المحاسبية المتعارف عليها ما يلي:

1-1 فرض الوحدة المحاسبية:

يقصد بهذا الفرض أن الوحدة (المنشأة) الإقتصادية ذات شخصية معنوية مستقلة في عملياتها، نشاطاتها وأموالها عن أصحابها، وبناءا على ذلك فإنه يتم تسجيل عملياتها وإستخراج نتيجة أعمالها بشكل خاص بها، وبغض النظر عن طبيعة المنشأة فيما إذا

كانت فردية، أو من شركات الأشخاص أو الأموال، فإنه لا بد من إدراك أن هذه الوحدة الإقتصادية تتمتع بذمة مالية مستقلة عن مالكيها.[1]

1-2 فرض إستمرارية الوحدة المحاسبية:

يفترض المحاسبون دائما بأن الوحدة المحاسبية ستظل تباشر أعمالها بصفة مستمرة دون أن يكون هناك أجل محدد لذلك.[2]

1-3 فرض القياس النقدي:

يقصد بهذا الفرض أن يتم إعتماد وحدة قياس نقدية تستخدم لتسجيل العمليات وقياس النشاط المالي للمشروع، كما يجري إعتمادها عند إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي.

1- 4 فرض إستقلالية الدورات المحاسبية:

يقصد بهذا الفرض تقسيم نشاط المؤسسة إلى فترات محاسبية متساوية بهدف حساب النتيجة الإجمالية لكل فترة على حدى، كما ينص على أن كل دورة محاسبية تتحمل الإيرادات و النفقات المتعلقة بها وتسمح قيود التسوية بإحترام هذا المبدأ.[3]

2- المبادئ المحاسبية:

في ضوء الفروض الأساسية التي يفرضها المحاسبون لا بد أن يكون هناك إطار من المبادئ المحاسبية الأساسية التي تستخدم في تسجيل العمليات المالية، وسنعرض بعض هذه المبادئ فيما يلي:

[1]- عاطف الأخرس و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 15.

[2]- جمعة هوام، تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للمخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ج 1، ص 13.

[3]- *Robert OBERT, Comptabilité Approfondie et Révision, Dunod Edition, 2ème édition, paris, 2001, P40.*

1-2 مبدأ التكلفة التاريخية:

يطبق هذا المبدأ في الممارسة المهنية تحت مسمى التكلفة التاريخية ويعتبر من أهم المبادئ المحاسبية التي تحكم إعداد القوائم المالية. وبموجب هذا المبدأ يتم إثبات أصول وإلتزامات المنشأة حسب سعر الشراء (أو الإنتاج) والممثل لقيمة النقد أو النقد المكافئ المدفوع لحيازتها في تاريخ إقتناء الأصل أو نشوء الإلتزام.

2-2 مبدأ المقابلة:

يقضي هذا المبدأ بمقابلة الإيرادات المكتسبة خلال الفترة المحاسبية بالمصروفات المستنفذة في تحقيق أو إكتساب تلك الإيرادات وذلك تمهيدا لتحديد نتيجة أعمال الفترة من ربح أو خسارة.[1]

3-2 مبدأ الإفصاح الكامل:

يتطلب مبدأ الإفصاح الكامل أن تكون القوائم المالية كاملة بحيث تشمل على كافة المعلومات الضرورية للتعبير الصادق، بحيث إذا تم حذف أو إستبعاد بعض المعلومات تصبح القوائم المالية مضللة.[2] ويمكن توفير هذه المعلومات إما في صلب القوائم المالية أو خارجها ضمن الإيضاحات أو الملاحظات المرفقة بتلك القوائم.

4-2 مبدأ التحفظ (الحيطة والحذر):

ينص هذا المبدأ على ضرورة إلتزام جانب الحذر عند قياس الربح المحاسبي بحيث يتم إثبات الخسائر المتوقعة وكأنها خسائر محققة. أما بالنسبة للأرباح فلا يتم إثباتها إلا إذا تحققت فعلا ومن بين التطبيقات العملية لهذا المبدأ تكوين مخصص تدني أسعار الأوراق المالية.[3]

[1] – محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية ، مرجع سبق ذكره، ص 47.

[2] – جمعة هوام، مرجع سبق ذكره، ص16.

[3] – عاطف الأخرس و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 20.

5-2 مبدأ الأهمية النسبية:

بموجب هذا المبدأ تتحدد الأهمية النسبية لبند معين من البنود من وجهة نظر مستخدمي البيانات المنشورة، وذلك على أساس مدى ملائمة البند أو البنود لأغراض التقييم وإتخاذ القرارات لذا يعتبر قيدا على توفير الإفصاح الكامل للمعلومات في القوائم المالية المنشورة.

6-2 مبدأ الجدوى الإقتصادية:

بمعنى أن للمعلومات المحاسبية تكلفة تتطلب مراعاتها لدى إعداد التقارير، ذلك يقتضي أن لا تتجاوز تكلفة إعداد التقرير المحاسبي المنفعة المحققة منه.

المطلب الخامس: تعاريف المحاسبة

تعددت التعاريف التي أطلقت على المحاسبة، ويمكن إعطاء بعض منها فيما يلي:

- تعريف الجمعية الأمريكية للمحاسبين (AAA) لسنة 1940:

" المحاسبة نظام يختص بتحليل، تسجيل وتبويب، ثم تلخيص العمليات المالية التي تحدث في الوحدة الإقتصادية وذلك بقصد تحديد نتيجة أعمال هذه الوحدة عن فترة مالية معينة (سنة مالية عادة) وتحديد مركزها المالي في نهاية هذه الفترة".[1]

- تعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين (AISPA) لسنة 1970:

" المحاسبة نشاط خدمي، وظيفته الأساسية توفير معلومات كمية (هي ذات طبيعة مالية بشكل أساسي) عن المنشآت الإقتصادية، وذلك بقصد إستخدام تلك المعلومات في إتخاذ قرارات إقتصادية تتمحور حول المفاضلة بين العديد من بدائل العمل المتاحة ".[2]

- " تعتبر المحاسبة واحدة من التقنيات الكمية لمعالجة البيانات الناتجة عن حركة الأموال بين الأعوان الإقتصاديين في إقتصاد ما. ومهما كان العون الإقتصادي فإن التعبير الكمي

[1]– محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية، مرجع سبق ذكره، ص 25.

[2]– نفس المرجع، ص 26.

عن هذه الحركة المعقدة والمتنوعة يتم بوحدات نقدية عن طريق التتبع والتسجيل المتسلسل لهذه الحركات حتى يمكن معرفة الوضعية المالية للمؤسسة المعنية في تاريخ محدد، وإيجاد النتيجة عند إنتهاء دورة النشاط ".[1]

- " تعرف المحاسبة بأنها عملية تحديد، قياس وتوصيل معلومات إقتصادية يمكن إستخدامها في عملية التقييم وإتخاذ القرارات بواسطة من يستخدمون هذه المعلومات ".[2]

- أما المخطط المحاسبي الوطني الجزائري فيعرف المحاسبة كما يلي:

" المحاسبة هي أساس التقنية الكمية للتسيير، موجهة قبل كل شيء للتنظيم والتحكم في المؤسسة وكذا للتطوير الإقتصادي للأمة ".[3]

المطلب السادس: أهداف المحاسبة وأنواعها

1- أهداف المحاسبة:

من أهم أهداف المحاسبة ما يلي:[4]

- قياس نتائج الأعمال في فترة معينة وتحديد نتيجة المؤسسة من ربح وخسارة.

- تأمين مختلف المعلومات المالية المتعلقة بتبيان الوضع المالي للمؤسسة في وقت محدد، بشكل يمكن مختلف الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة من التعرف على مركزها المالي إضافة إلى تحديد نتائج أعمال المؤسسة في فترة زمنية محددة.

- قياس تطورات الوضع الإقتصادي للمؤسسة خلال فترة محددة من الزمن نتيجة لمارستها للنشاط الذي أنشأت من أجله.

- الحفاظ على ممتلكات المؤسسة وذلك لأن المحاسبة تعتبر من وسائل الرقابة الداخلية للمؤسسة.

---

[1]- سعدان شبايكي، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص 2.

[2]- أحمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 15.

[3]- *Djelloul SACI, comptabilité de l'entreprise et système économique, l'expérience algérienne, OPU, Alger, 1991, p47.*

[4]- عبد الكريم بويعقوب، أصول المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 12.

- توفير المعلومات التي تخدم المستخدمين الخارجين عن المؤسسة.

- توفير المعلومات التي تخدم أغراض المستخدمين الداخليين والتي تشمل بشكل أساسي مخرجات التقارير المالية الداخلية التي تخدم الأغراض الإدارية في مجالات التخطيط، الرقابة التنسيق وتقييم الأداء.

2- أنواع المحاسبة:

هناك عدة أنواع للمحاسبة نذكر منها ما يلي:

1-2 المحاسبة الوطنية:

تهتم هذه المحاسبة بدراسة مجموع الهيئات في الأمة، حيث تزود هذه الهيئات بمعلومات كافية تساعدها في الرقابة على صرف أموال الدولة وتخدم أغراض التخطيط بتسجيل عمليات تحصيل وصرف الموارد الحكومية.[1]

2-2 المحاسبة العامة:

المحاسبة العامة هي عبارة عن فن للتسيير المحكم والمضبوط المتمثل في متابعة ومعاينة كل الحركات التي تخص المؤسسة داخليا أو خارجيا، والتي تمكننا من معرفة الحالة المالية لها في مدة معينة مع تحديد النتيجة من حيث الربح أو الخسارة.[2]

3-2 المحاسبة التحليلية:

ترتكز حول دراسة التكاليف وكذا النتيجة الإجمالية المستخرجة والمستخلصة من المحاسبة العامة مع تقييم قيم الممتلكات والخدمات بغية تحديد ثمن البيع ومراقبة أرباح المؤسسة.[3]

4-2 المحاسبة الإدارية:

تستخدم المحاسبة الإدارية كلا من البيانات التاريخية والبيانات التقديرية لمساعدة الإدارة في القيام

---

[1]- إبراهيم الأعمش، أسس المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 4.

[2]- نفس المرجع ، ص 4.

[3]- نفس المرجع، ص 5.

بأعمالها اليومية والتخطيط للعمليات المستقبلية، فالمحاسب الإداري غالبا ما يهتم بتحديد البدائل المتاحة للأعمال وإعداد التقارير لتقييم كل بديل لمساعدة الإدارة في إتخاذ القرارات المالية السليمة بالنسبة لتحديد الأسعار أو الإختيار بين البدائل المتاحة مثل هل تقوم المنشأة بإنتاج سلعة معينة أو شرائها من الغير، أو هل تستمر المنشأة في إنتاج سلعة معينة أم تتوقف عن إنتاجها.[1]

2-5 المحاسبة العمومية:

المحاسبة العمومية هي مجموعة القواعد القانونية والتقنية المطبقة على تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية وبيان عملياتها المالية، وعرض حساباتها ومراقبتها، والمحددة لإلتزامات ومسؤوليات الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.[2]

المطلب السابع: المحاسبة و دورها كنظام للمعلومات

1- مفاهيم أساسية:

حتى يصبح بالإمكان إستيعاب طبيعة الدور الذي تقوم به المحاسبة كنظام للمعلومات، لا بد من التعرف على مجموعة من المفاهيم التي لها صلة بهذا الدور وهي كما يلي:

1-1 النظام:

تشير كلمة نظام إلى مجموعة من الأجزاء أو العناصر التي تعمل معا بالتنسيق والترتيب حسب إجراءات وقواعد محددة من أجل تحديد هدف معين أو مجموعة معينة من الأهداف.[3]

وعناصر النظام هي في العادة عناصر مادية أو بشرية أو كلاهما معا، كما أن كل نظام يعمل في إطار بيئة معينة تحيط به ويتداخل فيما تحويه هذه البيئة من متغيرات وعوامل (سياسية، قانونية، إجتماعية وإقتصادية..الخ) كما يتفاعل معها.كما أن لكل نظام أهدافا

[1]- نعيم دهمش وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 18.

[2]- محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى للطباعة والنشر، عين مليلة، الجزائر، 2003، ص 8.

[3]- وليد ناجي الحيالي، مرجع سبق ذكره، ص 19،20.

يسعى إلى تحقيقها، وأخيرا فهناك إجراءات يقوم بها النظام تكون محكومة بمبادئ وقواعد عملية لتحقيق أهدافه، وإدارة تتولى الإشراف على ما يقوم به.[1]

1-2 البيانات:

المحاسبة كنظام للمعلومات هي نظام حصر ومعالجة بيانات ناتجة عن عمليات مالية والبيانات المالية هي عبارة عن حقائق وأرقام خام عن أحداث مالية معينة غير مرتبة وغير معدة للإستخدام (بشكلها الحالي)، ويتم تجميع هذه البيانات لإحتمال إستخدامها فيما بعد لإنتاج المعلومات.

1-3 المعلومات:

هي بيانات تمت معالجتها، أي مجموعة بيانات تم ترتيبها بشكل معين وفي وقت محدد، ومن شأن المعلومات أن تزيد من معرفة الشخص المستخدم لها. فمثلا عندما تتم معالجة بيانات الإيرادات والمصاريف لمدة مالية معينة وتتم المقارنة بينهما في حساب الأرباح والخسائر، فإن النتيجة وهي صافي الربح أو الخسارة هي إحدى المعلومات المالية التي ينتجها النظام المحاسبي.[2]

2- نموذج المحاسبة كنظام للمعلومات:

يمكن تعريف نظام المعلومات المحاسبي كما يلي:

" المحاسبة كنظام معلومات تسمح بتعريف، قياس، تصنيف وتسجيل عمليات المنظمة بهدف توليد معلومات قادرة على إرضاء حاجات المستخدمين بعد معالجتها".[3]

وفي هذا المجال يمكن التمييز بين ثلاث أجزاء رئيسية لنظام المعلومات المحاسبي هي:[4]

---

[1]- محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية، مرجع سبق ذكره، ص 32.

[2]- نفس المرجع، ص 32،33.

[3] - *Bernard ENSAULT et autres, Comptabilité Financière, Presse Universitaire de France, Paris, 2001, P 11.*

[4]- وليد ناجي الحيالي، مرجع سبق ذكره، ص 19.

2-1 مدخلات النظام:

مدخلات النظام المحاسبي هي البيانات (أي الأرقام الخام) التي تعبر عن عمليات المبادلة التي تحدث في المنشأة.

2-2 وسائل المعالجة:

تتم معالجة هذه البيانات بواسطة إجراءات محكومة بقواعد و مبادئ علمية معينة. وهذه الإجراءات هي التسجيل، التبويب، التلخيص، تحليل النتائج والتقرير عنها.

2-3 مخرجات النظام:

تتمثل مخرجات النظام المحاسبي في المعلومات من خلال البيانات التي تم معالجتها بالإجراءات السابقة.

3 - الوظائف الرئيسية لنظام المعلومات المحاسبي:

يظهر من خلال التعريف السابق أن لنظام المعلومات المحاسبي أربع وظائف أساسية:

3-1 تجميع و تخزين البيانات:

يعمل نظام المعلومات المحاسبي على تجميع وتخزين البيانات عن الأنشطة والعمليات المالية المختلفة مما يمكن المنشأة من مراجعة الأحداث السابقة كلما أرادت ذلك، من خلال إستلام المستندات والوثائق الأساسية الناتجة عن نظام المعلومات وبإتباع مجموعة من الإجراءات يتم التأكد من صحتها ودقتها وشمولية البيانات وكمالها ويعتمد في ذلك على نماذج موحدة للوثائق المستخدمة بهدف: [1]

- تحديد البيانات التي يجب أن تحملها هذه الوثائق لتحسن دقتها وصحتها.

- تحقيق رقابة أفضل على محتويات هذه الوثائق.

---

[1]- محمد أمين عيادي، تقييم نظام المعلومات المحاسبي المالي في المؤسسة، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008، ص 38.

2-3 معالجة البيانات:

يقوم نظام المعلومات المحاسبي بمعالجة البيانات وتحويلها إلى معلومات ملائمة ومفيدة في عملية إتخاذ القرارات لمساعد إدارة المنشأة في تخطيط، تنفيذ ومراقبة الأنشطة المختلفة.

وتمر مرحلة معالجة البيانات على الإجراءات التالية:[1]

- فرز وتصنيف المستندات التي تم الحصول عليها وفقا لمعايير محددة مسبقا.

- تسجيل قيود العمليات في دفاتر اليومية إستنادا إلى دليل حسابات المؤسسة.

- إجراء مجموعة من العمليات الحسابية على البيانات مثل الجمع، الطرح والقسمة، بغرض حساب أرصدة الحسابات ومجموع العمليات المسجلة في اليومية.

- ترحيل العمليات المسجلة في اليومية إلى دفتر الأستاذ العام.

- إجراء مجموعة من المقارنات بين محتوى السجلات المختلفة للتأكد من صحة التسجيلات.

3-3 توليد معلومات مفيدة:

يعمل نظام المعلومات المحاسبي على توليد معلومات لإتخاذ القرارات وتوفيرها للمستخدمين الداخليين والخارجيين، وتكون هذه المعلومات في شكل تقارير مالية (ميزان المراجعة، جدول حسابات النتائج، الميزانية، الوثائق الملحقة) وتقارير إدارية التي توفر معلومات تشغيلية عن أداء الشركة من خلال عرض معلومات عن أنشطتها الرئيسية (المبيعات، المشتريات، المخزون...).

4-3 تأمين الرقابة الكاملة:

وهذا لحماية أصول المنشأة وممتلكاتها، بحيث تضمن هذه الرقابة إكتشاف الأخطاء والغش وتوفير معلومات دقيقة تسمح بإتخاذ القرارات في الوقت المناسب. ويتحقق ذلك

---

[1]- عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل و تصميم نظم المعلومات المحاسبية، مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص 45.

من خلال الرقابة على عمليات تسجيل ومعالجة البيانات من خلال الإعتماد على إجراءات رقابة داخلية فعالة على العمليات داخل المؤسسة، أهمها:

- التحديد المسبق للمسؤوليات والصلاحيات في تنفيذ الأعمال والأنشطة.

- الفصل بين الوظائف والأعمال المهمة ذات العلاقة بينها.

- تأمين التوثيق الكافي والملائم لكل الفعاليات والأنشطة.

- حفظ الأصول والسجلات بطريقة جيدة ومؤمنة.

- التقييم المستقل للأداء في مختلف الوحدات التنظيمية داخل المنظمة.

4- خصائص نظام المعلومات المحاسبي:

نظام المعلومات المحاسبي يتميز بعدة خصائص إذا ما توفرت فيه تجعله نظاما معلوماتيا حيويا في المؤسسة المتواجد فيها. ومن أهم خصائص نظام المعلومات المحاسبي التي تجعله كفؤا وفعالا ما يلي:[1]

- يجب أن يحقق نظام المعلومات المحاسبي درجة عالية من الدقة والسرعة في معالجة البيانات المالية وتحويلها لمعلومات محاسبية.

- أن يزود الإدارة بالمعلومات المحاسبية الضرورية وفي الوقت الملائم لإتخاذ قرار إختيار بديل من البدائل المتوفرة لديها.

- أن يكون سريعا ودقيقا في إسترجاع المعلومات الكمية والكيفية المخزنة في قواعد بياناته وذلك عند الحاجة إليها.

- أن يتصف بالمرونة الكافية عندما يتطلب الأمر تحديثه وتطويره ليتلاءم مع التغيرات الطارئة التي تحدث في المؤسسة.

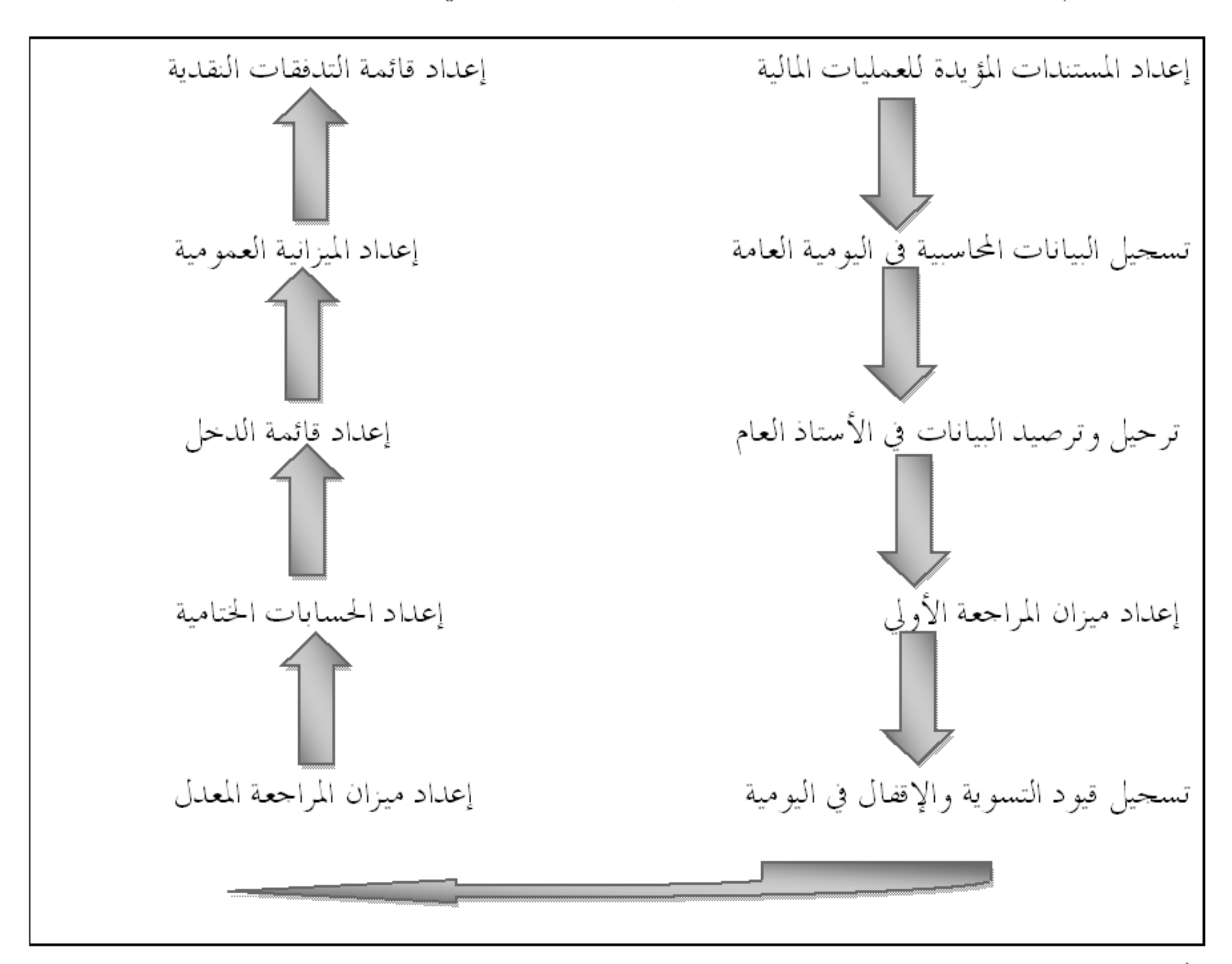
- أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لمساعدتها في وظيفة التخطيط لأعمال المؤسسة المستقبلية.

1- عبد الفتاح صحن وآخرون، أسس المراجعة الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، مصر، 2004، ص 34.

- نموذج نظام المعلومات المحاسبي يعطي صورة واضحة عن مكونات النظام وتفاعله مع البيئة والإدارة، حيث يحصل النظام على بيانات من البيئة ومن الأنظمة الفرعية الأخرى في المؤسسة ليخزنها النظام في قواعد بياناته المحوسبة والتي تسترجع منها هذه البيانات لإجراء المعالجة عليها لتتشكل في النهاية المعلومات المحاسبية التي تخدم الإدارة والبيئة الداخلية والخارجية في إتخاذ القرارات المختلفة.

ومع التطور الإجتماعي والإقتصادي لم يعد الدور التوثيقي للمحاسبة كافيا، لأنه برزت عدة ظواهر دفعت بإتجاه تطوير المحاسبة لتلعب دورا إعلاميا أو ما يطلق عليه أحيانا الوظيفة الأدواتية للمحاسبة.[1]

الشكل رقم (1.1): الدورة المحاسبية في نظام المعلومات المحاسبي



المصدر: محمد يوسف الحفناوي، نظم المعلومات المحاسبية، دار وائل للنشر، عمان، 2001، ص 65.

1- عبد الرزاق محمد قاسم ، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1998، ص 158.

المطلب الثامن: أنواع، خصائص ومستخدمي المعلومات المحاسبية

1- أنواع المعلومات المحاسبية:

سبق وأن أشرنا إلى أن المحاسبة تمثل نظاما للمعلومات الذي يعتبر أساسا لمتخذي وصانعي القرارات. ومن أهم أنواع المعلومات المحاسبية ما يلي:[1]

1-1 المعلومات المحاسبية عن الفترة السابقة:

هي عبارة عن المعلومات المحاسبية الفعلية التي تتضمنها القوائم المالية والمتمثلة في كافة أرصدة الحسابات التي تظهرها كل من قائمة الدخل (الحسابات الختامية) وقائمة المركز المالي (الميزانية العمومية)، والتي تعكس النتائج الفعلية عن الفترة أو الفترات المالية السابقة للحكم على مستوى الأداء الفعلي ومدى انسجام مستوى الإنجاز مع الأهداف الآنية (المرحلية) والأهداف الإستراتيجية للوحدة المحاسبية. ونستطيع الحصول على تلك المعلومات من سجلات المحاسبة المالية.

2-1 المعلومات المحاسبية عن الفترة الحالية:

مما لا شك فيه أن البيانات الفعلية عن النتائج السابقة، تكون عاجزة عن معالجة أي خلل يحدث للوقوف عليه حال حدوثه، مما يستلزم ضرورة تأمين معلومات محاسبية تعكس مستوى الأداء الحالي ليتم مقارنته بما كان سائدا في الفترة السابقة، والتعرف على أفاق التطور ومعالجة الخلل والقصور.

3-1 المعلومات المحاسبية عن الفترة اللاحقة:

بالرغم من كون المعلومات المحاسبية التي تعكس مستوى الأداء الحالي، تعتبر أفضل وأهم لأغراض الرقابة من تلك التي تعكس مستوى الأداء السابق، لكنها تبقى عاجزة عن أداء دورها التخطيطي للفترات المستقبلية اللاحقة مما يؤمن إمكانية ليس مجرد التعرف على الأخطاء وأوجه القصور والخلل حال حدوثها ومحاولة معالجتها بل تساهم وبشكل فعال من إمكانية التصدي لتلك المشاكل قبل حدوثها ومحاولة تجنبها. وهذا بطبيعة الحال

---

[1]- كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004، ص 306، 307.

يساعد متخذي القرارات في دراسة حالات عدم التأكد التي تتطلب إصدار قرارات عن معالجة المستقبل بناءا على المعلومات المحاسبية التي يتم الحصول عليها من تطبيق أنظمة الموازنات التخطيطية من جهة وأنظمة محاسبة التكاليف المعيارية من جهة أخرى.

2- خصائص المعلومات المحاسبية:

تساهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في إكساب المعلومات التي توفرها القوائم المالية مصداقية أكبر وجعلها أكثر فائدة للمستخدمين، وأهمها:

2-1 الملائمة:

توصف المعلومات بالملائمة عندما تؤثر على رأي متخذي القرارات، وذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الإقتصادية أو تمكنهم من تعزيز وتعديل التقييمات السابقة.[1]

وتنطوي هذه الخاصية على بعض الخصائص الفرعية:

2-1-1 الأهمية:

أي أن الإفصاح عن هذه المعلومات أو عن كيفية معالجتها يؤدي إلى التأثير على الشخص العادي وعن قراراته.

2-1-2 الإهتمام بالمحتوى دون الشكل:

إن المعلومات التي تعبر عن المحتوى الإقتصادي للأحداث والعمليات تكون أكثر ملائمة في مجال إستخدام البيانات لإتخاذ القرارات من مجرد عرض الشكل القانوني لتلك الوقائع والأحداث.

2-1-3 توفير البيانات في الوقت الملائم:

حتى تتحقق للبيانات المالية أقصى فائدة يجب أن تكون متاحة لمستخدميها في الوقت المناسب.

[1]- ياسين احمد العيسي، أصول المحاسبة الحديثة، دار الشوق ، عمان، 2003، ج1، ص25.

2-1-4 القابلية للفهم:

يجب أن لا تنحصر قابلية فهم المعلومات المحاسبية على المستخدمين المتخصصين بل تتعدى إلى المستخدمين الذين يملكون معرفة معقولة بالأنشطة الإقتصادية والمحاسبية ولديهم الرغبة في دراسة تلك المعلومات على ضوء تلك المعرفة.

2-1-5 الإفصاح الكامل:

يجب أن تكون المعلومات كاملة سواء كانت قابلة للقياس أو لا وأن تفصح المعلومات الموجودة في القوائم المالية عن النشاطات المتعلقة بالوحدة.

2-2 القابلية للقياس:

يجب أن تكون البيانات التي تدرج في القوائم المالية قابلة للقياس، ومعبرا عنها بوحدة النقد السائدة في المجتمع والمتفق عليها مهنيا، أي أن السمات والخصائص القابلة للقياس بالنسبة لمختلف العناصر التي تشمل عليها القوائم المالية هي السمات والخصائص المعبر عنها بالتكلفة التاريخية لهذه العناصر.

2-3 الموثوقية في المعلومات المالية:

تتوفر هذه الخاصية في المعلومات عندما تخلو من الأخطاء المادية أو التحيز، وبالتالي يمكن للمستخدمين الإعتماد عليها كونها تعبر بصدق عما تعنيه أو ما يتوقع منها أن تعنيه بدرجة معقولة.

وتنطوي هذه الخاصية على خصائص فرعية:

- التوافق بين القيمة المقاسة (التكلفة التاريخية أو الجارية) والخصائص المراد قياسها للأصول.

- الموضوعية، الحيطة والبعد عن الإنحياز لأي نوع من أنواع الإستخدام أو لأي مجموعة من المستخدمين.

– إمكانية التحقق ومراجعة النتائج المالية عند فحص نفس البيانات والأدلة أو السجلات.

4-2 القابلية للمقارنة:

أي إمكانية المقارنة بين المعلومات المالية للمؤسسة والمتعلقة بفترات زمنية مختلفة وذلك في ظل إحترام إستخدام نفس الإجراءات المحاسبية عبر الزمن (حسب مبدأ ثبات الطرق المحاسبية)، أو بين المعلومات المالية للمؤسسة والمؤسسات الأخرى من نفس القطاع في فترة زمنية محددة.[1]

3- مستخدمي المعلومات المحاسبية:

يختلف تحليل وإستخدام المعلومات المحاسبية والمالية حسب الجهة المستخدمة لها داخلية كانت أو خارجية:[2]

1-3 المعلومات الموجهة للإستخدام الخارجي:

تخضع هذه المعلومات إلى قواعد تنظيمية ذات طبيعة محاسبية وجبائية وتوجه إلى:

1-1-3 المساهمون:

يهتم هؤلاء بتقييم النتائج المحصلة وبالتطلعات الإقتصادية المتعلقة بالتطور والفعالية وعلى وجه الخصوص المستثمرون، الذين يهتمون بالعائد المحقق من رأس المال المستثمر في المؤسسة.

2-1-3 الإدارة الجبائية:

تعتبر المعلومات المحاسبية كوسيلة لتحديد الوعاء الضريبي للنتيجة التي حققتها المؤسسة وحساب الضريبة المرتبطة به.

---

[1] – ياسين احمد العيسي، مرجع سبق ذكره، ص26.

[2] -*Eric TORT*, Organisation et Management des systèmes comptables, *Dunod Edition, Paris, 2003, P 5.*

3-1-3 البنوك والمقرضون:

تعتبر المعلومات المحاسبية مهمة لمعرفة الوضعية الإقتصادية والمالية للمؤسسة وقدرتها على تسديد ديونها الحالية والإستفادة من قروض جديدة.

4-1-3 الشركاء التجاريين:

تشكل المعلومات المحاسبية وسيلة إثبات على العمليات التي قامت بها المؤسسة، إلى جانب وضعيتها، درجة إئتمانها وقدرتها على تسديد ديونها.

2-3 المعلومات الموجهة للإستخدام الداخلي:

تساعد المعلومات المحاسبية المسيرين على:

1-2-3 قياس الفعالية:

يتم إستغلال المعلومات الداخلية كأداة للتحليل والقيادة حسب أهداف التسيير، من خلال:

- مراقبة عملية لوحدات الإنتاج ومراكز الربح بهدف قياس مساهمات عمليات الإنتاج المختلفة.

- تقييم كفاءة إدارة المسؤولين عن العمليات.

- الإعتماد على الموازنات بهدف وضع التقديرات، تحليل الإنحرافات والقيام بالأعمال التصحيحية.

2-2-3 أداة مساعدة على إتخاذ القرار:

تستخدم المعلومات هنا في إطار نظام المعلومات لإدارة الأعمال أو لإعداد لوحات القيادة وتتميز هذه المعلومات بخصائص مختلفة حسب درجة القرار (تشغيلي أو إستراتيجي) الذي يتخذ بشأنها.

المبحث الثاني: المخطط المحاسبي الوطني

إن إعتماد الجزائر عند قيامها بالتوحيد المحاسبي على مخطط محاسبي لم يكن وليد الصدفة، بل كان له ما يبرره في الواقع خاصة وأن الإطارات الجزائرية التي قامت بهذا العمل في ذلك الوقت، كانت تغلب عليها الثقافة المحاسبية الفرانكفونية، الناتجة في الأساس على إعتماد المؤسسات الجزائرية الإقتصادية منها والتربوية على المخطط المحاسبي العام تدريسا وتكوينا وممارسة. وبالإضافة إلى ذلك إعتماد فرنسا ذاتها ودول أوروبا الشرقية (ذات التوجه الإشتراكي) وبعض الدول الإفريقية الناطقة بالفرنسية، وحديثة العهد بالإستقلال، مسار توحيد محاسبي يستند إلى مخطط محاسبي وطني (المخطط المحاسبي العام).

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المخطط المحاسبي الوطني

من خلال القانون رقم 157/62 المؤرخ في 31 ديسمبر 1962، الذي أعطى للجزائر غداة الإستقلال حق تطبيق القوانين الفرنسية ماعدا تلك التي تمس بالسيادة الوطنية، ورثت الجزائر عن الإستعمار الفرنسي المخطط المحاسبي العام لسنة 1957.

حيث طبق هذا المخطط من طرف المؤسسات الجزائرية قبل ظهور المخطط المحاسبي الوطني، لكنه كان يستجيب لإحتياجات إقتصاد ليبرالي مضبوط من طرف السوق، وبما أن الجزائر بدأت في تطبيق إقتصاد مخطط، فإنها أصبحت تحتاج إلى نظام معلوماتي يتكيف مع هذا التوجه الإقتصادي.

في سنة 1969 كانت أول محاولة أو تحرك لإستبدال المخطط المحاسبي العام الفرنسي(PCG) من خلال إنشاء لجنة مكلفة بتحضير مخطط محاسبي جديد.

في نهاية 1971 تم إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة (CSC) من طرف وزارة المالية[1]، والذي أوكلت له مهمة تحضير مخطط محاسبي حديد يتلاءم مع الإقتصاد الوطني من خلال ثلاث اتجاهات: [2]

[1] – مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 147.

[2] - *H. BENYAKHLEF, normalisation et investissement, séminaire 26-06-2004, El-Aurassi, Alger, p3.*

- المخطط المحاسبي الجديد يخدم التخطيط وليس السوق.

- المخطط المحاسبي الجديد ذو توجه إشتراكي وليس ذو مرجع رأس مالي.

- تبسيط المحاسبة وجعلها متاحة للجميع (عمال، مسيرين...).

ومنه جاء صدور الأمر 75/35 المؤرخ في 1975/04/29 الحامل للمخطط المحاسبي الوطني الذي أصبح إجباري التطبيق إبتداءا من 1976/01/01.

المطلب الثاني: الإطار القانوني للمخطط المحاسبي الوطني

يمكن الإشارة في هذا الصدد إلى الصيغة القانونية للمخطط المحاسبي الوطني، ويمكن التطرق إليها في النقاط الثلاثة التالية:

1- الأمر رقم 75/35:

يحمل الأمر رقم 75/35 المؤرخ في 1975/04/29 المخطط المحاسبي الوطني ويقضي بإجبارية تطبيقه على:[1]

- الهيأة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

- شركات الإقتصاد المختلطة.

- الشركات التي تخضع لنظام التكليف بالضريبة على الأساس الحقيقي مهما كان شكلها القانوني.

2- المرسوم التنفيذي:

أصدرت وزارة المالية في 1975/06/23 مرسوم تنفيذي، يتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي والذي يعالج النقاط التالية:[2]

- التنظيم والتسيير المحاسبي.

[1]- الأمر رقم 75/35 المؤرخ في 29 أفريل 1975 المتضمن المخطط الوطني للمحاسبة، المادتان 1 و 2.

[2]- مرسوم تنفيذي مؤرخ في 23 جوان 1975 يتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة، المادة 1.

- تقييم الإستثمارات والمخزونات.

- منهجية إعداد القوائم المالية الختامية (17 قائمة).

3- الإضافات القانونية المتعلقة بالمخطط المحاسبي الوطني:

عرف المخطط المحاسبي الوطني منذ إنشائه عدة إضافات نوجزها فيما يلي:

1-3 المنشورة رقم 89/47 المؤرخة في 24 ماي 1989: المتعلقة بتسجيل العمليات المرتبطة بإستقلالية المؤسسات وتعالج ما يلي:

- الفصل بين المساهمات العينية والمساهمات النقدية في حساب الشركاء.

- إدراج حساب الموثق في شكل حساب فرعي من حساب النقديات.

- إدراج القروض السندية كحساب ضمن ديون الإستثمارات.

2-3 المنشورة رقم 90/46 المؤرخة في 11 مارس 1990: المتعلقة بتسجيل مساهمات العمال ضمن أرباح الشركة.

3-3 التعليمة رقم 95/01 المؤرخة في 02 أكتوبر 1995: المتعلقة بالتوفيق بين أموال المساهمة وتعالج ما يلي:

- الأسهم المتحصل عليها من طرف المؤسسات العمومية الإقتصادية.

- الأموال المتحصل عليها عن طريق الحكومة للتدخل في المؤسسة.

- الأرباح المتحصل عليها عن طريق الأسهم.

4-3 التعليمة رقم 518 المؤرخة في 21 أفريل1997: المتعلقة بإدماج فرق إعادة التقييم في المؤسسة.

5-3 القرار الوزاري رقم 99/21 المؤرخ في 09 أكتوبر 1999: الذي يتضمن توافق المخطط المحاسبي الوطني مع الشركات القابضة وتجميع حسابات المجمع.

6-3 بالإضافة إلى هذا تم إصدار خمس مخططات محاسبية في ميادين مختلفة:[1]

- الميدان الزراعي 1987.
- مجال التأمينات 1987.
- مجال الأشغال العمومية 1988.
- مجال السياحة 1989.
- مجال البنوك 1992.

المطلب الثالث: مبادئ المخطط المحاسبي الوطني

هناك مبادئ تمت الإشارة إليها بوضوح في الأمر رقم 75/35 المتضمن المخطط المحاسبي الوطني وفي المرسوم التنفيذي المتعلق بتطبيقه، وتتمثل في المبادئ التالية:

- الوحدة المحاسبية.
- الوحدة النقدية.
- القيد المزدوج.
- عدم المقاصة.
- الصدق.
- الفترة المحاسبية.
- التكلفة التاريخية.
- الحيطة والحذر.
- إستقلالية الدورات.

[1] - *Salim BENADDA, l'adaptation de plan comptable national aux nouvelles mutation de l'économie algérienne, Mémoire de fin d'études, Institut d'Economie Douanière et Fiscale, Koléa, 2001, p16.*

- ثبات الطرق المحاسبية.

وهناك مبادئ أخرى لم تتم الإشارة إليها أو يتم تعريفها بوضوح في المخطط المحاسبي الوطني لكنها مطبقة في ميدان الممارسة المحاسبية، وتتمثل فيما يلي:

- مبدأ إستمرارية النشاط.

- مبدأ عدم المساس بالميزانية الإفتتاحية.

- مبدأ التوافق مع القانون.

المطلب الرابع: أهداف المخطط المحاسبي الوطني

لقد جاء المخطط المحاسبي الوطني ليغطي إحتياجات الإقتصاد من المعلومات المحاسبية على المستوى الكلي والجزئي، وتتمثل الأهداف التي جاء بها المخطط المحاسبي الوطني فيما يلي:

- التسجيل المستمر للبيانات المحاسبية وحفظها وفقا للترتيب الزمني الذي تحقق فيه.

- مراقبة مدى صحة ودقة البيانات وإجراءات المعالجة المحاسبية.

- مراقبة نتائج المؤسسة من طرف إدارة الضرائب.[1]

- تسهيل إستخراج وتجميع بعض قيم المحاسبة الوطنية والمعطيات الإقتصادية المهمة التي تلبي إحتياجات الإقتصاد المخطط مثل القيمة المضافة.

- إعداد أداة تسيير ديناميكية، تسمح بإتخاذ القرارات ومراقبة تطبيقها من أجل تعديل إتجاه المؤسسة في الوقت المناسب، وبالتالي وضع أسس جديدة لتقديرات التسيير.[2]

- تقديم معلومات محاسبية للهيئات الإقتصادية المختلفة لإستعمالها في الدراسات الإحصائية والتخطيط.

[1]– تعمل إدارة الضرائب على التحقق من صحة المعلومات الواردة في القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة، لحساب مختلف الضرائب الواجبة عليها.

[2]– حمزة طارق، المخطط المحاسبي الوطني دراسة تحليلية إقتصادية، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 119.

المطلب الخامس: خصوصيات المخطط المحاسبي الوطني

أول ما نشير إليه بهذا الصدد هو إعتماد معدي هذا المخطط عند تصميمه، على النموذج المبسط أي إعتماد المحاسبة العامة دون المحاسبة التحليلية، مع العلم أن هذا المخطط موجه أساسا للمؤسسات التي تمارس أنشطة تجارية وصناعية، مع إهمال الأنشطة الإقتصادية الأخرى مثل نشاط البنوك، التأمين،....الخ.

لذلك فإن فكرة اللجوء إلى إعادة تكييف المخطط المحاسبي الوطني، إستجابة لخصوصيات بعض الأنشطة كانت حاضرة لكن ترك العمل بها لاحقا ونذكر منها:[1]

1- المخطط المحاسبي القطاعي:

وهو بمثابة تكييف المخطط المحاسبي الوطني لمجموعة من المؤسسات يجمعها نفس النشاط ويتم من خلالهم مناقشة مشاكل التسيير المتعلقة بطبيعة النشاط الخاصة والتي تجمع مجموعة من المؤسسات، طبيعة ومدة دورة الاستغلال ومعالجة العمليات الخاصة من وجهة نظر تقنية المحاسبة. إلا أن سيرورة إنجاز هذه المخططات القطاعية على مستوى المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة وحتى سنة 1977 لم تظهر للوجود، في الوقت الذي شكلت عدة لجان لقطاعات مختلفة مثل البناء، الفلاحة، الأشغال العمومية، الصناعات الطاقوية، التأمين والخدمات الاجتماعية.

2- المحاسبة التحليلية القطاعية:

ترك في هذا الشأن الخيار للمؤسسات لتكييف التنظيم المحاسبي الذي تراه ملائما حدا لطبيعتها وإحتياجاتها لتسمح بحساب التكاليف وأسعار التكلفة...الخ.

في الوقت الذي كان فيه من المفروض أن تدرج المحاسبة التحليلية ضمن النموذج المحاسبي في الجزائر على إعتبار ما تقدمه من مساعدة في تسيير المؤسسات لأنها محاسبة تستعمل

[1] - صلاح حواس، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي وأثره على مهنة المدقق، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008، ص 193، 194.

لأغراض التسيير، حيث أهمل المخطط المحاسبي الوطني هذه الأخيرة، بحيث ترك الحرية للمؤسسات بتكييفها في إطار المخططات القطاعية حسب الإحتياجات، على عكس المحاسبة العامة التي أضفى عليها الصيغة الإجبارية.

المطلب السادس: الإطار المحاسبي للمخطط المحاسبي الوطني

نحاول في هذا المطلب إستعراض الإطار المحاسبي للمخطط الوطني، الذي حدده القرار الوزاري الصادر بتاريخ 1975/06/23 والمتعلق بكيفية تطبيق هذا المخطط، حيث يقترح المخطط المحاسبي الوطني ما يلي:

- قائمة الحسابات التي صنفت إلى ثمانية أصناف مرقمة من واحد إلى ثمانية مع شرح لهذه الأصناف وبعض الحسابات،[1] وهي كما يلي:

الصنف الأول: الأموال الخاصة.

الصنف الثاني: الإستثمارات.

الصنف الثالث: المخزونات.

الصنف الرابع: الحقوق.

الصنف الخامس: الديون.

الصنف السادس: النفقات.

الصنف السابع: الإيرادات.

الصنف الثامن: النتائج.

- شرح حركات القيم.

- طرق تقييم الأصول.[2]

---

[1]- محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ط4، ص 43 .

[2]- نفس المرجع ، ص 43.

- نماذج الوثائق الشاملة والوثائق الملحقة بها التي يجب أن تحضر في نهاية كل دورة وترسل إلى الجهات المعنية.[1]

كما تم ترتيب الأصناف حسب الوثائق الشاملة حيث أن:

- الأصناف من 1 إلى 5 هي حسابات الميزانية.

- الصنفان 6 و 7 هي حسابات التسيير.

- الصنف 8 هو حسابات النتائج.

يفرع كل صنف بدوره حسب النظام العشري حيث أن:

- الصنف يتكون من رقم واحد.

- الحساب الرئيسي يتكون من رقمين.

- الحساب الجزئي يتكون من ثلاثة أرقام.

- الحساب الفرعي يتكون من أربعة أرقام فما فوق، وذلك حسب الحاجة والتفاصيل المرغوب فيها في المؤسسة.

1- حسابات الميزانية:

رتبت حسابات الميزانية بحسب سيولتها أو إستحقاقها من أعلى الميزانية إلى أسفلها وتم التمييز بين أهم عناصرها.

و تضم حسابات الميزانية ما يلي:

1-1 حسابات الأصول:

تشكل الأصول الأموال اللازمة للنشاط والعمل اليومي للمؤسسة أو المشروع،[2] وهي ثلاثة أنواع:

[1]- محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 44.

[2]- سعدان شبايكي، مرجع سبق ذكره، ص 47.

1-1-1 الإستثمارات:

تعرف الإستثمارات حسب المخطط المحاسبي الوطني بأنها: " عبارة عن أصول ثابتة مادية ومعنوية إقتنتها المؤسسة أو قامت بتصنيعها بوسائلها الخاصة وذلك لإستعمالها بصورة دائمة في عمليات المؤسسة المختلفة وليس لغرض التنازل عنها للحصول على أرباح".[1]

ولكن هذا لا يمنع أن تتنازل المؤسسة عن بعض أصولها الثابتة والتي أصبحت غير صالحة للإستخدام نتيجة لظهور أصول جديدة في السوق أكثر حداثة أو نتيجة لإهتلاكها التام بفعل الإستعمال.

حيث يمكن التمييز بين نوعين من الإستثمارات:

- الإستثمارات المعنوية:

وهي عبارة عن أصول ثابتة لا وجود مادي لها مثل المصاريف الإعدادية والقيم المعنوية ولكونها ضرورية لنشاط المؤسسة تقوم كل مؤسسة بشرائها.

- الإستثمارات المادية:

وهي عبارة عن إستثمارات مادية ملموسة أو لها وجود مادي ملموس ومدة حياة إنتاجية تجعلها قابلة للإهتلاك مثل تجهيزات الإنتاج، أما الأراضي رغم أنها تصنف ضمن الإستثمارات المادية غير أنها لا تهتلك.

2-1-1 المخزونات:

يمثل المخزون جزء من الأصول المتداولة المشتراة من قبل المؤسسة من أجل البيع وهذا في المؤسسات التجارية أو من أجل التصنيع وهذا في المؤسسات الصناعية، كما يشمل المخزون كل المنتجات الموجهة للإستهلاك الذاتي للمؤسسة.

من هذا التعريف نستنتج أن المخزون ينقسم إلى قسمين:

- السلع، المواد واللوازم الموجهة للبيع على حالها بالنسبة للمؤسسة التجارية.

[1]- جمعة هوام، مرجع سبق ذكره، ص 18.

– المواد واللوازم الموجهة للتصنيع وتعطي في النهاية منتجات (تامة، نصف مصنعة، قيد التصنيع) أو فضلات ومهملات.

1-2-3 الحقوق:

هي عبارة عن أموال المؤسسة لدى الغير، إكتسبتها المؤسسة نتيجة علاقتها التجارية والمالية بالغير، والحقوق هي مجموعة من مجموعات الأصول ولذلك فهي حسابات مدينة تتزايد في الجانب المدين (الأيمن) وتتناقص في الجانب الدائن (الأيسر).

1-2 حسابات الخصوم:

قسم المخطط المحاسبي الوطني حسابات الخصوم إلى ما يلي:

1-2-1 الأموال الخاصة:

تعرف الأموال الخاصة على أنها مجموعة وسائل التمويل التي أحضرها المؤسسون أو الملاك والأموال التي تركوها فيما بعد، تحت تصرف المؤسسة.

يمكن إستخلاص المميزات التالية من هذا التعريف:[1]

– تعني الأموال الخاصة مصادر مالية موضوعة تحت تصرف المؤسسة.

– هذه المصادر المالية موضوعة تحت تصرف المؤسسة من طرف المالك أو المالكين، وعليه فإن المصادر المالية الأخرى المقدمة أو المتروكة من غير المالكين لا تدخل في الأموال الخاصة.

– المصادر المالية موضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة وليس بصفة مؤقتة، و بالتالي فهي تعود إلى المالكين في حالة توقيف النشاط أو حل المؤسسة.

– هذه المصادر المالية، إما أن تكون مقدمة أو متروكة، وتعني المصادر المقدمة القيم التي تمثل المساهمات العينية أو النقدية التي تدخل ضمن الذمم المالية للمؤسسة، والتي من

[1]– سعدان شبايكي، مرجع سبق ذكره، ص 123.

المفروض أن تكون للمالك أو المالكين، ولكن يبقى جزء منها تحت تصرف المؤسسة كالأرباح.

1-2-2 الديون:

تمثل المجموعة الخامسة أو الديون مجموعة الإلتزامات التي تعاقدت عليها المؤسسة أثر علاقاتها مع الغير، وبحسب موقعها في الميزانية فإن حسابات الديون تتزايد من الجانب الأيسر (الدائن) وتتناقص من الجانب الأيمن (المدين).

الجدول رقم (1.1): تطابق تقسيم الديون مع مختلف دورات النشاط

الحساب	الديون	الوظيفة
52	ديون الإستثمارات	الإستثمارات
53	ديون المخزونات	التموين
56	ديون الإستغلال	الإنتاج والتسويق
57	تسبيقات مالية	التسويق (التوزيع)
58	ديون مالية	المالية

Source *: Djelloul SACI, op.cit, p 276*

من خلال الجدول أعلاه، يتضح لنا أن المخطط المحاسبي الوطني قام بتقسيم الديون حسب الوظائف الموجودة في المؤسسة، حيث نلاحظ أن كل وظيفة لها مجموعة من حسابات الديون الخاصة بها.

الجدول رقم (2.1): تناظر حقوق و إلتزامات المشروع

الوظيفة	المجموعة الرابعة–الحقوق	المجموعة الخامسة–الديون
الإستثمارات	42- حقوق الإستثمارات	52- ديون الإستثمارات
المخزونات	43-حقوق المخزونات	53- ديون المخزونات
الإستغلال	46- حقوق الإستغلال	56- ديون الإستغلال
التجارية	47- حقوق على الزبائن	57- تسبيقات مالية

Source *: Djelloul SACI, op.cit, p 275*

يتضح لنا من خلال الجدول رقم (**2.1**)، أنه يوجد تناظر بين حسابات الحقوق وحسابات الديون أي أن حسابات الديون التي تخص وظيفة معينة يقابلها في الجانب الأخر حسابات الحقوق التي تخص نفس الوظيفة.

2- حسابات التسيير:

نعني بحسابات التسيير حسابات الإستغلال، التي تعني قيام المؤسسة بعملية توليف لإمكاناتها مع مجموعة عناصر من المصاريف بهدف تحقيق هدفها المادي والنقدي وهو تحقيق الإيراد.

رتبت حسابات التسيير (حسابات النفقات وحسابات الإيرادات) بحسب طبيعتها مع التمييز بين مختلف أنواعها إلا أنه يصعب إعادة ترتيبها حسب معايير أخرى وذلك لعدم وجود حسابات المحاسبة التحليلية.

1-2 حسابات النفقات:

تعني النفقات مجموعة الإستهلاكات، المصاريف، الإهتلاكات والمخصصات التي تتطلبها طبيعة نشاط المؤسسة بهدف إنجاز مهامها في إنتاج الخيرات المادية.

2-2 حسابات الإيرادات:

تشمل الإيرادات المبالغ المستلمة أو التي ستستلم كمقابل للمنتجات، الأعمال والخدمات التي تقدمها المؤسسة إلى الغير بحكم نشاطها، بالإضافة إلى الإيرادات المتأتية دون مقابل وكذلك إنتاج المؤسسة لذاتها.

حسابات الإيرادات هي حسابات دائنة، تتزايد من الجانب الدائن و تتناقص في الجانب المدين.

3- حسابات النتائج:

يتميز المخطط المحاسبي الوطني في أنه خصص مجموعة، على غرار المجموعات السبع التي تعرضنا لها للنتائج، لإستخدامات في الحصول على نتائج جزئية قبل الحصول على نتيجة الدورة النهائية.

تتميز حسابات النتائج- بإستثناء الحساب 89 التنازلات ما بين الوحدات – عن حسابات الأصناف الأخرى في أنها لا تستعمل إلا في نهاية الدورة، حيث يتم الحصول على النتائج المختلفة بعد تحويل حسابات الصنف 6 وحسابات الصنف 7 إلى مختلف حسابات الصنف8.

يحول رصيد كل حساب من حسابات النتائج، هو بدوره، إلى حسابات النتيجة الموالي له على الترتيب، أي إبتداءا من حساب الهامش الإجمالي، ماعدا رصيد نتيجة الدورة الذي سيظهر في الميزانية.

4- القوائم المالية الختامية:

حسب المخطط المحاسبي الوطني يوجد نوعان من القوائم المالية:

– القوائم المالية الأساسية وتتمثل في الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول حركة عناصر الذمة المالية.

– القوائم المالية الملحقة وتشمل 14 جدول ملحق، تكمل الوثائق الشاملة وتمنح مستعمليها التفاصيل اللازمة، بحيث أنه يسهل فهم محتوياتها بمجرد الإطلاع عليها.

1-4 القوائم المالية الأساسية:

- الميزانية:

يمكن تعريف الميزانية كجرد تقوم به المؤسسة في وقت معين (كل شهر، ثلاثة أشهر، أربعة أشهر، ستة أشهر، أو على الأقل مرة في كل سنة في نهاية الدورة المحاسبية) لمجموع ما تمتلكه المؤسسة من الأصول ولكل ما عليها من الديون (قصيرة، متوسطة وطويلة الأجل) والفرق بين ما تملكه من أموال وما عليها من ديون تمثل ذمتها أو حالتها الصافية أو بعبارة أخرى ما تملكه من أموال خاصة.[1]

- جدول حسابات النتائج:

لقد حدده المخطط المحاسبي الوطني في شكله الجديد ليظهر عدة مستويات من النتائج، ويشمل هذا الجدول الأصناف الثلاثة من حسابات التسيير، الصنفين 6، 7 و حسابات النتائج صنف 8، حيث يعتبر وسيلة جد مفيدة في عملية تسيير المؤسسة، في نفس الوقت مفيد لتحديد المجاميع الإقتصادية على مستوى المحاسبة الوطنية وذلك لتناسب المفاهيم المستعملة في التسيير والمقدمة في المخطط المحاسبي الوطني مع المفاهيم المستعملة في المحاسبة الوطنية، وهذه العناصر هي (الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، نتيجة الإستغلال، نتيجة خارج الإستغلال ونتيجة الدورة).[2]

- جدول حركة عناصر الذمة المالية:

يظهر هذا الجدول التغيرات التي طرأت على كل عنصر من عناصر الذمة (كل حساب من الحسابات الرئيسية للأصول والخصوم) وذلك بإظهار رصيد أول المدة لكل حساب والحركات التي تعرض لها خلال الدورة ليحصل في الأخير على رصيد نهاية المدة.[3]

---

[1]- ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير التحليل المالي، مطبعة مدني، بوفاريك، الجزائر، 1990 ، ج 1 ، ص 17.

[2]- نفس المرجع، ص 74.

[3]- محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 50 .

2-4 القوائم المالية الملحقة:

وتتمثل في 14 جدول ملحق وهي كما يلي:

الجدول رقم 4: الإستثمارات.

الجدول رقم 5: الإهتلاكات.

الجدول رقم 6: المؤونات.

الجدول رقم 7: الحقوق.

الجدول رقم 8: الأموال الخاصة.

الجدول رقم 9: الديون.

الجدول رقم 10: المخزونات.

الجدول رقم 11: إستهلاك البضائع والمواد واللوازم.

الجدول رقم 12: مصاريف التسيير.

الجدول رقم 13: المبيعات والخدمات المقدمة.

الجدول رقم 14: إيرادات أخرى.

الجدول رقم 15: التنازل عن الإستثمارات.

الجدول رقم 16: التعهدات الممنوحة للعمال.

الجدول رقم 17: معلومات مختلفة.

المبحث الثالث: نقائص المخطط المحاسبي الوطني ومدى إستجابته لإقتصاد السوق

دخل المخطط المحاسبي الوطني حيز التطبيق منذ 1976، ولهذا يتبادر في أذهاننا الإستفسار عن واقع المخطط المحاسبي اليوم، وما هي النقائص التي أصبح يعاني منها. ومنه سوف نستهل فيما يلي محاولة لتقييم المخطط المحاسبي الوطني من عدة جوانب، ودراسة مدى إستجابته للتحول الذي شهدته الجزائر بالإنتقال من الإقتصاد المخطط إلى إقتصاد السوق.

المطلب الأول: نقائص المخطط المحاسبي الوطني

بعد دراسة المخطط والتعرض إلى إطاره المحاسبي يمكن عرض بعض النقائص التي يحتويها من خلال النقاط التالية:

1- من حيث أهداف المخطط المحاسبي الوطني:

إن أهداف المخطط المحاسبي الوطني التي حددت منذ أكثر من ثلاثين سنة، لم تعد تتجاوب مع الواقع الحالي للإقتصاد الوطني ولا مع إحتياجاته. فقد كان المخطط يهدف إلى تلبية إحتياجات الإقتصاد الكلي من خلال تقديم المعلومات إلى جهاز التخطيط المركزي، بالإضافة إلى تلبية إحتياجات المحاسبة الوطنية من المعلومات، وذلك من خلال حساب وإستخراج بعض القيم مثل القيمة المضافة.[1]

حتى وإن أكد معدي المخطط عكس ذلك عند تقديمهم المخطط المحاسبي الوطني آنذاك، إلا أن هذا الأخير كان يعطي الأهمية البالغة إلى تلبية إحتياجات المحاسبة الوطنية من المعلومات على حساب إحتياجات المؤسسة.

حيث يعتبر المخطط المحاسبي أداة موجهة لتلبية إحتياجات المؤسسة من المعلومات المحاسبية بالدرجة الأولى إذ أن الوجهة النهائية للمعلومة المحاسبية هي المؤسسة. ولا يمكن لمخطط محاسبي موجه نحو المحاسبة الوطنية ونحو تلبية إحتياجات الإقتصاد الكلي أن يكون فعالا.

وعلية فإن أهداف ووجهة المخطط أصبحت لا تتلاءم مع إحتياجات الواقع الإقتصادي الحالي.

---

[1]- حمزة طارق، مرجع سبق ذكره، ص 138.

2- من حيث المبادئ المحاسبية:

لم يحدد المخطط المحاسبي الوطني الفروض والمبادئ المحاسبية العامة التي يقوم عليها بصفة صريحة، ويعتبر ذلك نقصا كبيرا في تحديد القواعد والأسس العامة التي يقوم عليها المخطط.

حتى وإن أشار المخطط ضمنيا إلى بعض المبادئ في قواعد التقييم وسير الحسابات، إلا أن ذلك يعتبر غير كافيا، إذ لابد أن تحدد الفروض والمبادئ المحاسبية بصفة صريحة وواضحة في المخطط، وذلك من أجل تبيان وتوضيح الأسس والقواعد التي يقوم عليها، حتى تصبح الفروض والمبادئ مرجعا رسميا واجبة التطبيق بقوة القانون ولا تبقى مبدأ متفق عليه يحبذ تطبيقه ولا يتمتع بقوة القانون.[1]

3- عدم وجود صنف خاص بالمحاسبة التحليلية:

إن المخطط المحاسبي الوطني أهمل الجانب الخاص بالمحاسبة التحليلية و لم يحدد لها أي صنف من الحسابات مع العلم أنها تعتبر وسيلة أساسية في تحديد التكاليف والتحكم في تسيير المؤسسة. ومنه نجد أن المؤسسات الجزائرية أهملت هذه الأداة الفعالة في المؤسسة ويعتبر هذا نقصا فادحا في المخطط المحاسبي الوطني.[2]

4- عدم شمولية المخطط المحاسبي الوطني لكافة الحسابات:

هناك نقص في قائمة الحسابات التي أتى بها المخطط المحاسبي الوطني ويمكن إعطاء بعض الحسابات كأمثلة على ذلك:[3]

- **الإستثمارات المالية:**

لم يخصص المخطط المحاسبي الوطني في حسابات المجموعة 2 حسابات الإستثمارات أي حساب

[1] – حمزة طارق، مرجع سبق ذكره، ص 138.

[2] – من بين أهداف المخطط المحاسبي الوطني الرفع من فعالية تسيير المؤسسات الإشتراكية وتسهيل مراقبتها وذلك من خلال المعرفة السريعة لمستوى المخزون وأسعار التكلفة. إلا أن المخطط أهمل جانب المحاسبة التحليلية وترك الحرية للمؤسسات في اعتماد أحسن طريقة لحساب أسعار تكلفتها.

[3] – لقد تم ذكر هذه الحسابات على سبيل المثال فقط وليس على سبيل الحصر.

للإستثمارات المالية.

- **القرض الإيجاري:**

يمكن القرض الإيجاري المؤسسة من الحصول على إستثمار معين وإستغلاله مع تحمل أخطاره ومنافعه، مقابل سلسلة دفعات. وهذا النوع من الحسابات (القرض الإيجاري) لا يعالجه المخطط المحاسبي الوطني رغم أن إستعمالاته تعددت وأصبحت منتشرة بكثرة.

- **المباني على أراضي الغير:**

يمكن للمؤسسة أن يكون لها مباني لكن ليست في أراض ملك لها، بل في أرض ملك للغير وهذا العنصر لا نجد الإشارة إليه من طرف المخطط المحاسبي الوطني.[1]

- **النتيجة المالية:**

رغم أن المخطط المحاسبي الوطني قدم بعض النتائج المهمة، إلا أن هناك بعض النتائج مثل النتيجة المالية التي هي عبارة عن الفرق بين الإيرادات المالية والمصاريف المالية غير مشار إليها في جدول حسابات النتائج.

5- من حيث الجرد الدائم:

إن طريقة الجرد الدائم إجبارية التنفيذ وفق التشريع الجزائري دون الأخذ بعين الإعتبار الشكل القانوني للمؤسسة وكذا حجمها، رغم أن هذه الطريقة لا تتناسب مع إحتياجات بعض المؤسسات من أجل متابعة المشتريات، المبيعات والمخزونات، كما أنه إذا تعددت مراكز الإنتاج أو النشاط أو البعد الجغرافي ستكون هناك صعوبة في إستعمال هذه الطريقة.

6- من حيث قواعد التقييم:

- تقييم الإستثمارات يتم عن طريق تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية وهذا المبدأ في بعض الأحيان لا يعطي القيمة الحقيقية لهذه الإستثمارات.

---

[1]- رغم إشارة المخطط المحاسبي الوطني إلى المباني في الحساب رقم 240، إلا أنه لم يشر إلى المباني المنجزة على أرض الغير وكيفية معالجتها، أي هل تدرج ضمن الإستثمارات بحكم أنها بنايات دائمة تساهم في العملية الإنتاجية للمؤسسة، أو تسجل ضمن الأعباء لأنها بنيت على أرض ليست تابعة لها، وبالتالي لا يمكن لها التصرف فيها وهي مجبرة على تركها في وقت محدد.

- هناك حرية للمؤسسات لتقييم الإدخالات والإخراجات من المخزونات وإختيار الطريقة المناسبة لنوعية المخزون.

7- من حيث الوثائق الختامية:

إن أول إنتقاد يمكن توجيهه للقوائم المالية الختامية المقترحة في المخطط المحاسبي الوطني، هو كثرة هذه القوائم (17 جدول) وعدم تلاؤمها مع نوع وحجم المؤسسات، فكيف يمكن لمؤسسة صغيرة الحجم أن تقدم نفس الوثائق مع المؤسسات الكبيرة، ولهذا كان من الممكن للمخطط المحاسبي الوطني أن يكيف هذه القوائم حسب نوع وحجم المؤسسات أي كل نوع من المؤسسات يخصص له قوائم مالية خاصة به.

- الميزانية:

تعبر الميزانية عن صورة شاملة، واضحة ومفسرة للوضعية المالية للمؤسسة، لكن ما نراه في الميزانية المعدة حسب المخطط المحاسبي الوطني أنها عبارة عن مجاميع لتسهيل حساب وتحديد النتيجة، أي أن شكلها جبائي بالدرجة الأولى، فهي بذلك موجهة لتلبية إحتياجات المحاسبة الوطنية بالدرجة الأولى، وهذا ما يشكل عائق أمام مستعملي القوائم المالية خاصة المستثمرين منهم في معرفة الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة وإتخاذ القرارات المناسبة.

- جدول حسابات النتائج:

تصنف الحسابات في جدول حسابات النتائج حسب طبيعتها، بحيث وحسب البعض فإن هذا التصنيف يظهر مؤشرات غير صالحة للتسيير الداخلي للمؤسسة وأقسامها[1] على عكس التصنيف الوظيفي أو التصنيف حسب الإتجاه المعمول به في البلدان الأنجلوسكسونية مثل الولايات المتحدة، بريطانيا وكندا، والذي يسمح بالحصول على تكاليف الإنتاج، أسعار التكلفة والأعباء التي تقع على عاتق الوظائف التجارية، المالية والإدارية، دون إعادة معالجة للمعلومات الأساسية.[2]

---

[1]- مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص 105.

[2]- شعيب شنوف، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي، حالة بريتش بتر وليوم، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007/2006، ص 61.

كما نلاحظ أن جدول حسابات النتائج الذي يقدمه المخطط المحاسبي الوطني لا يقدم بعض الأرصدة الوسطية للتسيير المعروفة على المستوى الدولي، بالإضافة إلى ذلك فإنه لا يقدم معطيات عن نشاط الدورة السابقة تسمح بإجراء المقارنات.

- جدول حركة الذمة المالية:

هذا الجدول لا يقدم تمييز بين تدفقات الاستغلال، تدفقات الإستثمار والتدفقات المالية، ولا يسمح بإجراء مقارنة مع معلومات ومعطيات الدورة السابقة، كما أنه ليس بجدول تمويل وليس بجدول تدفقات الخزينة.

- الجداول الملحقة:

تقدم هذه الجداول تحليلا مفصلا لطبيعة عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج حيث أنها مفيدة للمحاسبة الوطنية في توفير معلومات للإقتصاد الكلي ولا تقدم أي مصلحة للمؤسسة ومساهميها، كما أنها لا تسمح بإجراء تقييم أفضل لحالة المؤسسة.

كما نلاحظ أن كثرة هذه الجداول (14) قد يؤدي إلى إهمالها من طرف المؤسسة.

المطلب الثاني: النظام المحاسبي الجزائري وإقتصاد السوق[1]

تم إستعمال المخطط المحاسبي الوطني نسخة 1975 بداية من جانفي 1976 إجباريا في المؤسسات الجزائرية والذي وضع ليستجيب لإحتياجات الإقتصاد الإشتراكي وخصائصه كما تم التطرق إليه سابقا، و لم يتغير رغم أن الجزائر إتجهت نحو إقتصاد السوق، لذلك أصبح لا يتماشى مع الظروف الراهنة خصوصا وأن الجزائر فتحت المجال للإستثمار الأجنبي مع بداية تسعينيات القرن العشرين، هذا التوجه أدى إلى ظهور قوانين الإصلاحات الإقتصادية والخوصصة، مما شجع الشركات الأجنبية على الإستثمار في الجزائر، كل هذا أدى إلى ضرورة إصلاح النظام المحاسبي.

1- ضرورة إصلاح النظام المحاسبي الجزائري:

من خلال الممارسة المحاسبية للشركات متعددة الجنسيات في الجزائر ومع ظهور جملة من النقائص في المخطط المحاسبي الوطني كان من الضروري القيام بتعديلات جوهرية عليه، ومحاولة تكييفه مع المعايير المحاسبية الدولية وذلك من خلال إعداد إطار تصوري يتضمن

1- شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص 60-64.

الحسابات، قواعد عملها والطرق المحاسبية المعتمدة في التقييم وإعادة التقييم، وإضافة القوائم المالية غير الموجودة فيه وتعديل الموجودة منها.

إن إصلاح النظام المحاسبي الوطني الجزائري يأتي نتيجة للتغيرات التي حدثت كالإنتقال من النهج الإشتراكي إلى نهج إقتصاد السوق، وكذلك الشراكة مع الإتحاد الأوروبي، والتغيرات التي سوف تحدث خصوصا مع إنضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة، هذه المعطيات تفرض على الجزائر جملة من التغيرات الحتمية التي تفرضها الظروف الحالية وإفرازات العولمة.

هذه الإصلاحات تأتي كإستجابة لحاجيات متعاملون جدد مع المؤشرات الإقتصادية للشركات الجزائرية، نظرا لفتح الجزائر المجال للإستثمار الأجنبي، فالمستثمرون يأتون حاليا على رأس قائمة المستخدمين للقوائم المالية. والتي ليست من أولويات المخطط المحاسبي الوطني في نسخة 1975.

2- ضرورة إعداد إطار محاسبي تصوري يستجيب لمتطلبات إقتصاد السوق:

المحاسبة هي تقنية تهتم بجمع البيانات وذلك بتسجيلها بشكل يومي، وترجمة الأحداث الإقتصادية في شكل عددي بصفة دورية، بعد تحليل الحسابات وتبويبها ثم تجميعها في شكل جداول شاملة، ليتم استغلالها من طرف المؤسسة من جهة والمتعاملين معها، ومصالح الضرائب من جهة أخرى.

ومن أجل إستعمال هذه الجداول بشكل لائق وعقلاني، ينبغي أن تكون مقننة في شكل لوائح وتشريعات قانونية التي تخص الإطار التصوري، الذي يختلف من بلد إلى آخر، لكن مع ظهور عوامل عديدة ومتطلبات جديدة أفرزتها مظاهر العولمة، وعولمة الأسواق المالية أصبح من الضروري وجود إطار محاسبي موحد ومقبول من طرف أغلب البلدان على المستوى العالمي، حتى تصبح المحاسبة ليست تقنية فقط، بل أداة ووسيلة تسيير تساهم في إنتاج صورة حقيقية وعادلة حول الأحداث التجارية والإقتصادية، وذلك وفقا لمتطلبات إقتصاد السوق.

3- ضرورة إعداد إطار محاسبي يستجيب للمعايير الدولية:

ينبغي هنا الإشارة مرة أخرى إلى أن المخطط المحاسبي الوطني نسخة 75/35 المؤرخ في 1975/04/29، وضع حسب معايير الإقتصاد الموجه المخطط، لتحقيق أهداف الإقتصاد الكلي على مستوى التشغيل، الإنتاج وبالتالي وضع لتلبية حاجيات المحاسبة الوطنية، واليوم الجزائر تشهد تحولا عميقا وذلك بفتح إقتصادها على إقتصاد السوق، تحرير التجارة الخارجية، فتح رأس المال الإجتماعي للمؤسسات العمومية للخواص، تحرير الأسعار، إنشاء بورصة الجزائر، وجود بنوك خاصة، هذه التحولات تحتم على الجزائر توفير معلومات محاسبية ومالية ذات نوعية تساعد المستثمرين على إتخاذ القرارات الرشيدة، وكذلك بالنسبة للمقرضين.[1]

كذلك المرور إلى إقتصاد السوق يتطلب أدوات ووسائل حديثة تتلاءم مع الظروف الراهنة للعولمة والمعايير المحاسبية الدولية، فالقوائم الحالية وفقا للمخطط المحاسبي الوطني، تعتبر غير مفيدة للمستثمرين والمقرضين، بقدر ما هي مفيدة وموجهة إلى مصالح الضرائب وتلبية حاجيات المحاسبة الوطنية. وفي هذا الإطار ينبغي الفصل بين الميزانية المحاسبية التي من المفروض أن يتم إعدادها على أساس قواعد تجارية، وبين الميزانية الجبائية.

لكن متطلبات إقتصاد السوق تتطلب ضرورة توفير قوائم مالية موجهة لصالح المستثمرين والمقرضين بحيث المستثمرين يهتمون بشراء الأسهم والمقرضون يقرضون أموالا، وبالتالي وجود إمكانية دخولهم في شراكة مع المؤسسات، لهذا الغرض ينبغي أن تكون لديهم معلومات محاسبية ومالية دقيقة وصورة واضحة وعادلة، على الوضعية المالية للمؤسسة، هذه المعلومات يمكن تقديمها في شكل قوائم مالية تستجيب بشكل أو بأخر إلى المعايير المحاسبية الدولية.

إن الإطار التصوري ينبغي أن يأخذ بعين الإعتبار جملة من العناصر عند إعداده أو تحديثه كما هو الشأن بالنسبة للمخطط المحاسبي الجزائري، أن يكون الإطار التصوري المحاسبي

---

[1]- *Saheb BACHAGHA, pour un référentiel comptable algérien qui répondre aux exigences de l'économie de marché, Editions El-HOUDA, Alger, 2003, p7.*

يتماشى مع متطلبات إقتصاد السوق، وذلك بأن تكون التقارير المالية المعدة تتميز بجملة من الخصائص، وأن يكون النظام المحاسبي يسمح بعقلانية المعلومات المحاسبية، وتوحيد القوائم المالية بشكل يعطي ثقة للمتعاملين مع المؤسسة، ورفع مستوى القابلية للمقارنة بين هذه القوائم، كما ينبغي أن تعطى الإستقلالية التامة للمحاسبين، وتحدد أهداف القوائم المالية وأولوياتها، وإلى من توجه هذه التقارير، وما هي نوعية القوائم المالية التي يمكن إعدادها بغرض عرضها على المستثمرين والمقرضين على وجه الخصوص، وما هو الوقت المناسب لتقديمها من أجل إتخاذ قرارات مناسبة وفي الوقت الضروري.

خاتمة الفصل الأول

إن المخطط المحاسبي الوطني الذي كان يستجيب لإحتياجات خاصة بفترة سابقة، أصبح في الآونة الأخيرة لا يتماشى وغير ملائم للظروف الجديدة التي تعيشها للجزائر، خاصة بعد الإصلاحات الإقتصادية التي قامت بها الجزائر وتوجهها من الإقتصاد الإشتراكي إلى إقتصاد السوق. إذ أن المخطط المحاسبي الوطني المطبق منذ أكثر من ثلاثين سنة مازال يسير وفق مبادئ الإقتصاد الموجه وهذا ما لا يلبي حاجات المساهمين، المهنيين، ملاك المؤسسات والمستثمرين الأجانب من المعلومات المالية، كما أن المخطط المحاسبي الوطني ما زال في خضم إستعمال الأدوات التسييرية لسنوات السبعينات وهذا ما يناقض التغيرات العميقة التي شهدها الإقتصاد الوطني.

من خلال ما سبق ذكره نلتمس أن الجزائر حاولت التأقلم محاسبيا مع هذه التغيرات وذلك من خلال التعديلات التي قامت بها على المخطط المحاسبي الوطني منذ نشأته، ومع ذلك نلاحظ أن المخطط المحاسبي الوطني يحتوي على نقائص عديدة ومزال بعيدا عن التطورات التي يشهدها العالم في وقتنا الحالي.

الفصـــل الثانـــي:

معايير المحاسبة الدولية

مقدمة الفصل الثاني

لقد شهدت العقود الأخيرة تطورا هائلا أدى إلى إزالة الكثير من العوائق الإقتصادية بين الدول المختلفة، وإمتداد نشاط كثير من مؤسساتها خارج حدود دولها، وظهور مجموعة جديدة من المستثمرين والدائنين المهتمين بالقوائم المالية لتلك المؤسسات، وهو ما نتج عنه مواضيع وقضايا جديدة تستلزم متابعة من الفكر المحاسبي، وتؤدي في نفس الوقت إلى حتمية تطوير القواعد والإجراءات المحاسبية لتستوعب تلك المتغيرات الجديدة في ظل العولمة.

من هنا جاءت فكرة التوافق الدولي للمحاسبة حيث قامت العديد من المنظمات المحلية الإقليمية والدولية بمحاولات لتسوية بعض الإختلافات المحاسبية، كما قامت مجموعة من المنظمات المهنية المحاسبية في كثير من دول العالم بإرساء تفاهم دولي حول تنمية معايير دولية للمحاسبة.

والواقع أن التفكير في وضع معايير دولية للمحاسبة يأتي من حاجة المؤسسات إلى معلومات مالية مستندة على الدقة، الأمانة والموضوعية في عرضها ومبنية على أسس موحدة وسليمة.

المبحث الأول: التوافق المحاسبي الدولي

لقد بدأت محاولات التوافق المحاسبي الدولي حتى قبل إيجاد لجنة معايير المحاسبة الدولية، فقد واجهت الشركات التي تبحث عن رأس المال خارج أسواقها المحلية، وكذلك المستثمرون الراغبون في تنويع إستثماراتهم عالميا العديد من المشاكل نتيجة للفروق المحاسبية القومية من حيث المقاييس المحاسبية، الإفصاح والمراجعة، وتجاوبا مع ذلك زادت محاولات التوافق المحاسبي خلال التسعينيات، و الآن يعتبر التوافق المحاسبي الدولي أحد أهم القضايا التي تواجه هيئات الأوراق المالية والبورصات وأولئك الذين يعدون ويستخدمون القوائم المالية.

المطلب الأول: أسباب وجود التنوع المحاسبي بين الدول

يلاحظ أن كل دولة لها تطبيقات لإعداد التقارير المالية خاصة بها، وهذا يجرنا إلى البحث عن الأسباب التي أدت إلى هذا التنوع والتي يمكن أن نلخصها فيما يلي:[1]

1- النظم القانونية وأنظمة الضرائب:

تؤثر النظم القانونية وأنظمة الضرائب على الممارسة المحاسبية، حيث أن المفاهيم المحاسبية مرتبطة بالنظم القانونية وقوانين الضرائب لبلد ما.

حيث تعتبر مجموعة النظم القانونية وقانون الضرائب للبلد بمثابة قيود على المعايير المحاسبية فيه، كما أن قانون الشركات والقانون التجاري لهما تأثير كبير على أساليب تطبيق قواعد ومبادئ المحاسبة، ونظرا لكون كل دولة لها قانون مختلف فإن الممارسات المحاسبية ستختلف كذلك.

2- النظام الإقتصادي:

إن النظام الإقتصادي يؤثر على المحاسبة بشكل عام وعلى الإفصاح والتقارير المالية بشكل خاص، وبالرغم من أن التنمية الإقتصادية يمكن تحقيقها بعدة أشكال من السياسات

---

[1]- نبيه بن عبد الرحمن الجبر، المحاسبة الدولية، الإطار الفكري والواقع العملي، الجمعية السعودية للمحاسبة، السعودية، 1998، ص 13-16.

المحاسبية بناءا على نوع النظام الإقتصادي المختار، فإن كل سياسة من هذه السياسات الإقتصادية يكون لها أثر خاص على تطور المحاسبة وبالتالي لابد من معرفة تأثير هذه العوامل المختلفة على المحاسبة.

3- النظام السياسي:

إن المفاهيم المحاسبية مرتبطة بالنظام السياسي السائد، فإختلاف النظام السياسي من بلد لأخر (إشتراكي أو رأسمالي) يؤثر على الممارسات المحاسبية في تلك البلاد، فالحرية المحاسبية للعرض والإفصاح مرتبطة بالحرية السياسية.

4- المستوى التعليمي:

تعتبر معايير المحاسبة شديدة التعقيد وبدون فائدة إذا لم يحسن فهمها أو إستخدامها، والمستوى التعليمي يتأثر بعدة عوامل منها:

- درجة أو مستوى الأمية والمقياس المتبع في تحديدها.

- مدى مطابقة نظام التعليم لإحتياجات ومتطلبات الدولة.

- الاتجاه العام للنظام التعليمي (تعليم ديني، مهني، عام، علمي، نظري،...).

وبصفة عامة كلما زاد المستوى التعليمي لسكان دولة ما زاد إهتمامهم بدراسة وتطبيق النظريات الحديثة في العلوم المختلفة ومنها المحاسبة.

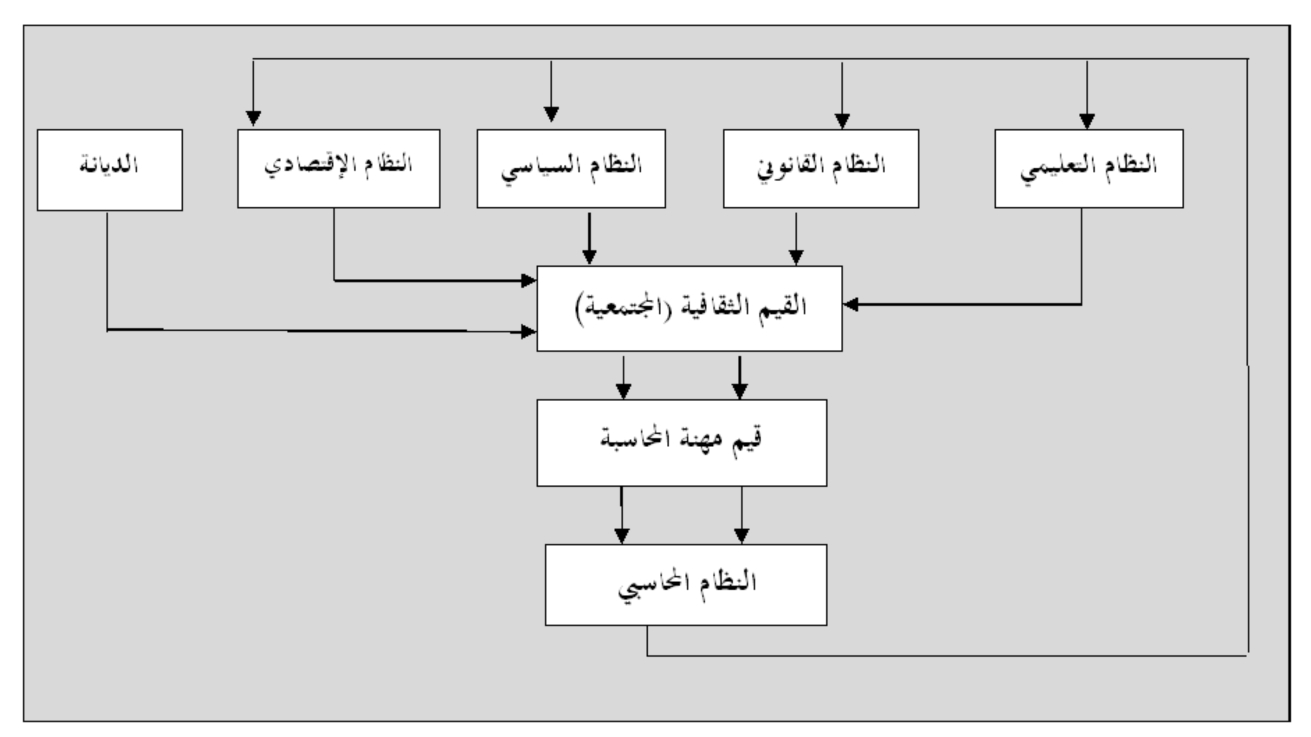
5- التعداد السكاني:

يلعب عدد السكان دور في تنمية وتطوير المحاسبة كعلم أو كمهنة، فكلما زاد عدد السكان، إرتفع عدد الأشخاص المهتمين بالمحاسبة، وبالتالي تزداد الحاجة إلى مهنة محاسبية متطورة وخير مثال على ذلك تطور الأنظمة المحاسبية لبعض الدول التي تمتاز بعدد السكان الكبير مثل الهند وباكستان ومصر بالرغم من أنها دول نامية.

6- الديانة:

إن الديانة بمفهومها الواسع تؤثر على المفاهيم المحاسبية الأساسية داخل الدولة، ففي البلاد الإسلامية على سبيل المثال فإن فكرة الفائدة على القروض تعبر عن مفهوم معاكس للمعتقدات الدينية المنتشرة بها.

الشكل (1.2): عوامل إختلاف الممارسات المحاسبية بين الدول



المصدر: أمين السيد احمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات متعددة الجنسيات، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 248.

المطلب الثاني: مفهوم وطبيعة التوافق المحاسبي الدولي

غالبا ما يشعر الدارس لمواضيع المحاسبة الدولية وخاصة موضوع التوافق المحاسبي أنه بحاجة إلى الفهم والتفرقة بين معاني المفاهيم الثلاثة وهي التوحيد، المعايرة والتوافق، التي عادة ما يستخدمها الباحثين بتداخل للإشارة لعملية التوافق المحاسبي الدولي دون وجود تعريف محدد لها. ومن هنا رأينا ضرورة تناول تعاريف لهذه المفاهيم قبل التعرض لتعريف التوافق المحاسبي:

1- التوحيد المحاسبي:

"يشير التوحيد المحاسبي إلى الحالة التي يكون فيها كل شيء متجانس أو غير متباين، فهو يحتوي التماثل الذي يعني أن تكون كل المبادئ والممارسات المحاسبية واحدة".كما نجد أن جمعية المحاسبين الأمريكية تعرفه " بأنه الثبات في التبويب والمصطلحات وكذلك الثبات في القياس".[1]

ويعرف التوحيد بأنه " مجموعة القواعد الأقل تعقيدا المطبقة من طرف مجموعة من المؤسسات التي تنتمي إلى نفس النشاط والتي تسير تنظيمها بقواعد موحدة تستخدمها في حساب وتقديم نتائجها المالية، كما أن هذه القواعد تسمح لها بالمقارنة بين نتائج المؤسسات وتسهيل الدراسة على المستوى المهني أو القومي".[2]

كما يعني التوحيد "تطبيق المعايير في حد ذاتها في نفس المحيط الجغرافي والسياسي، وتطابق الممارسات المحاسبية في نفس المحيط." [3]

1-1 مستويات التوحيد المحاسبي:

يمكن إجراء التوحيد المحاسبي على ثلاث مستويات مختلفة هي:[4]

- على مستوى المبادئ:

ويقتصر التوحيد في هذا المستوى على الأسس، المبادئ المحاسبية والمعايير الأساسية التي يمكن الإهتداء بها عند تطبيق الأسس والمبادئ التي يتم توحيدها. ويقتضي ذلك في الواقع أن يتم دراسة وحصر أهداف المحاسبة، وتعديد البدائل التي يمكن عن طريقها تحقيق هذه الأهداف وإختيار أكثرها تناسبا ثم الإختيار من بين الأسس والقواعد البديلة بما يتفق وتحقيق الأهداف على خير وجه.

---

[1]- محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وإنعكاساتها على الدول العربية، إتراك للطباعة والنشر، القاهرة، مصر، 2005، ص 267.

[2] - *Andre ABRUNET, La normalisation comptable au service de l'entreprise de la science et de la notion, Dunod, paris, 1951, p9.*

[3] - *Bia CHABANE, Le système comptable et financier Algérien (SCF) et la mesure de la performance dans l'entreprise, Séminaire 20 et 21 Mai 2008, Université M. Mammeri, TIZI-OUZOU,P6.*

[4] – عبد الحي مرعي، النظام المحاسبي الموحد، مؤسسة كتاب الجامعة للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 1985، ص 56-58.

ولا يترتب على توحيد الأسس والمبادئ في واقع الأمر أية مشاكل حيث أن معظم الأسس والمبادئ المحاسبية مقبولة من الجميع. وكل ما في الأمر أن التوحيد سيؤدي إلى القضاء على التناقضات القائمة بين هذه الأسس والمبادئ والتنسيق بينها، كما قد يؤدي إلى البحث في إمكانية تطويرها إلى الأفضل في ظل التطورات الإقتصادية والإجتماعية المعاصرة.

ويشمل التوحيد على هذا المستوى على كل مما يلي:

- توحيد التعاريف الخاصة بكل من الأصول، الخصوم، الإيرادات والمصروفات...الخ.

- توحيد أسس ومبادئ التقييم المتعلقة بعناصر الأصول، الخصوم، عناصر الإيرادات والمصروفات.

- توحيد أسس ومبادئ عرض البيانات المحاسبية.

- **على مستوى القواعد:**

ويشمل التوحيد على هذا المستوى توحيد القواعد، الإجراءات والوسائل المحاسبية. وبالتالي فإن التوحيد على هذا المستوى يعتبر أكثر شمولية من التوحيد على مستوى المبادئ.

ويتطلب توحيد القواعد بالإضافة إلى ما يتطلبه توحيد المبادئ ما يلي:

- حصر القواعد، الإجراءات والأساليب المحاسبية المستخدمة فعلا والتي يمكن إستخدامها لتحقيق أهداف المحاسبة.

- الإختيار من بين هذه القواعد ، الإجراءات والأساليب لتحديد الأفضل منها.

- **على مستوى النظم:**

ويشتمل التوحيد على هذا المستوى كل النظام المحاسبي وما يقوم عليه من أسس، مبادئ قواعد، وسائل وإجراءات. كما يمتد التوحيد إلى تنميط النتائج المحاسبية والقوائم المالية وربما قد يمتد إلى طريقة تصميم وتنظيم المجموعة الدفترية ذاتها.

2- المعايرة المحاسبية:

" المعيار المحاسبي هو بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية، ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال و يحدد أسلوب القياس، العرض، التصرف أو التوصيل المناسب". [1]

ويعرف كذلك على أنه:

" نموذج معترف به من السلطة للقياس، وبالتالي فإن المعايرة المحاسبية هي محاولات لوضع توحيد في الطرق المحاسبية، و النموذج المستخدم للقياس سيكون النموذج أو النسخة المصرح بها من قبل السلطات". [2]

كما يعتبر المعيار "على أنه أساس متفق عليه في التطبيق المحاسبي السليم ويستخدم كأداة للمقارنة". [3]

ويمكن تعريف" المعايير بأنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه و ترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق، و بذلك فهي تختلف عن الإجراءات فالمعايير لها صفة الإرشاد العام أو التوجيه بينما تتناول الإجراءات الصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة". [4]

3- التوافق المحاسبي:

يمكن تعريف التوافق المحاسبي:

"بأنه عملية زيادة انسجام الممارسات المحاسبية بوضع حدود للخلافات بينها و تخفض المعايير المتناسقة من الإختلافات المنطقية و تحسن التوافق في المعلومات

---

[1]- توفيق محمد شريف، رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسة لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، الرياض، السعودية، العدد رقم 5، سبتمبر 1987، ص 4.

[2]- محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 268.

[3]- أبو الفتوح علي فضالة، المحاسبة الدولية، دار الكتب العلمية، القاهرة، مصر، 1996، ص 13.

[4]- مأمون حمدان، مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية، مركز أبحاث المعاملات الإسلامية، www.kantakji.com (12 ديسمبر 2008) ، ص 1.

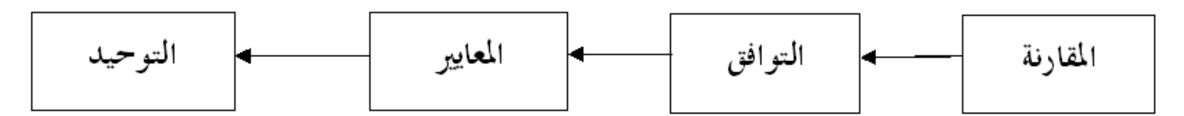
المالية بين الدول المختلفة".[1]

حيث يسمح التوافق المحاسبي بتنوع الممارسات المحاسبية ويقدم تكافؤ بينها، ولا يفرض تطبيق قواعد محاسبية مشتركة ، ولكن بكل بساطة يوضح الإطار الذي يحد من التباعدات الحساسة الموجودة.[2]

كما يعبر التوافق المحاسبي عن محاولة لجمع الأنظمة المحاسبية المختلفة مع بعضها، فهي عملية مزج وتوحيد الممارسات المحاسبية المتنوعة في هيكل مرتب يعطي نتائج متناسقة. فهي تشتمل على إختبار ومقارنة الأنظمة المحاسبية المختلفة لغرض ملاحظة ومعرفة نقاط الإتفاق ونقاط الإختلاف، ثم بعد ذلك العمل على جمع تلك الأنظمة المختلفة مع بعضها.

وفي محاولة لتجنب عملية الخلط وعدم التمييز في إستخدام المفاهيم السابقة يمكن إستخلاص ثلاثة مراحل تعكس هذه المفاهيم، حيث تبدأ المرحلة الأولى بعملية المقارنة بين الأنظمة المحاسبية للدول ثم تنتقل إلى إتجاه التوافق، ثم يتم توليد وإنتاج مجموعة من المعايير المتفق عليها ثم بعد ذلك تأتي المرحلة الثالثة و هي التوحيد وبالطبع يمكن الوقوف في أي مرحلة من هذه المراحل.

الشكل رقم (2.2) : مراحل التوحيد المحاسبي



المصدر: أمين السيد احمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات متعددة الجنسيات، مرجع سبق ذكره، ص 370.

بالتالي يمكن القول بأن التوافق أكثر واقعية من التوحيد التام للمعايير حيث أن لكل دولة قواعدها، ثقافتها، فلسفتها وأهدافها على المستوى القومي في حماية أو رقابة مواردها القومية هذا الشعور بالقومية يؤدي إلى ظهور القواعد والمقاييس الخاصة لكل دولة وهو

[1]- فريدريك تشوي وآخرون، المحاسبة الدولية، ترجمة محمد عصام الدين زايد وآخرون ، دار المريخ للنشر، السعودية، 2004، ص 349.

[2]- *Bia CHABANE, op.cit, P6.*

ما يؤثر على النظام المحاسبي، والتوافق يعني الإعتراف بالإختلافات النظرية الفطرية القومية ومحاولة تسويتها مع أهداف البلاد كخطوة أولى، أما الخطوة التالية فتكون بتصحيح أو حذف بعض هذه القيود لتحقيق درجة مقبولة من التوافق.

المطلب الثالث: مزايا التوافق المحاسبي الدولي

من الطبيعي أن تكون هناك دوافع موضوعية للأطراف التي تسعى إلى وجود توافق محاسبي دولي، إن هذه الدوافع لابد وأنها تنبع من الفوائد والمنافع التي يتوقع أن تعود على تلك الأطراف من وراء عملية التوافق ومن أهم فوائد التوافق المحاسبي الدولي ما يلي:

– إمكانية إجراء المقارنات بين المعلومات المالية الدولية، حيث أن إجراء المقارنات يسهل عملية تقييم الأداء للشركات ومن ثم تقييم البدائل الإستثمارية وهو بدوره يساعد على إزاحة عقبة كبيرة أمام حرية تدفق الاستثمارات الدولية. ويبدو منطقيا أن تخفيض درجة الإختلاف في الممارسات المحاسبية هو الحل لهذه المشكلة فالقوائم المالية القابلة للمقارنة سوف تشجع على التدفق الحر لرأس المال عند أقل تكلفة ممكنة.[1]

حيث أن رجال المصارف والمقرضون سوف ترتفع درجة الثقة لديهم في القوائم المالية وكذلك المحللون الماليون سيتمكنون من الحصول على تقارير مالية مفهومة يمكن أن يعتمدوا عليها كمدخلات لعمليات التحليل المالي، وإستخدام المقارنات التي تعتبر إحدى الأدوات الرئيسية للمحلل المالي تكون ممكنة ومبنية على أسس أكثر موضوعية ومن ثم تزيد من درجة الثقة في نتائج التحليل المالي.

– توفير الوقت والنقود التي تنفق حاليا لتوحيد المعلومات المالية المختلفة، خاصة عندما تكون هناك مجموعة من التقارير تتماشى مع عدة قوانين وممارسات مختلفة.[2]

– تسهيل عملية المراقبة بالنسبة لهيئات مراقبة الأسواق المالية، في حالة وجود توافق محاسبي وتجانس في القوائم المالية، وبالتالي وجود مصداقية أكثر في أعمال الرقابة.[3]

---

[1]- محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 270.

[2]- فريديريك تشوي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 353.

[3]- *M. ROCHAT et autres, audit des entreprises multinationale, comptabilité international, Ruibert Edition, paris, 1977, P 522.*

- العديد من الدول خاصة النامية منها لا توجد بها منظمات للمحاسبة المهنية وتفتقر إلى معايير محاسبة ومراجعة معتمدة ومكتملة وبالتالي فإن تبنيها للمعايير الدولية للمحاسبة سوف يوفر لها إمكانية إنشاء نظم محاسبية حديثة تتماشى مع طبيعتها.[1]

- إن المؤسسات التي تعمل في مجال المحاسبة الدولية تنتشر في العديد من الدول لتقوم بمراجعة حسابات الشركات متعددة الجنسيات وأحيانا الشركات المحلية في الدول التي توجد بها، فهي كثيرا ما تواجه مشكلة إختلاف المعايير والممارسات المحاسبية بين دول العالم وهو ما يلزمها بعمل برامج خاصة لكل دولة على حدة وكذلك تأهيل المحاسبين وتدريبهم على الأنظمة المحاسبية بالعالم وهو ما يكبدهم جهدا وأموالا مضاعفة لطبيعة وخصوصية كل نظام محاسبي، ومن ثم فإن التوافق الدولي للمحاسبة سيسهل لشركات المحاسبة الدولية القيام بأعمالها وبأقل تكلفة وهو ما ينعكس كذلك على الشركات محل المراجعة حيث يتوقع أن تكاليف مراجعتها ستنخفض أيضا.[2]

- إن زيادة ونمو الأنشطة الإقتصادية الدولية، وكذلك زيادة إعتماد الدول على بعضها فيما يتعلق بالتجارة الدولية وتدفق الإستثمارات يجعل التوافق المحاسبي أمرا مرغوبا فيه، فإذا كانت المعلومات القابلة للمقارنة تساعد في إتخاذ القرارات الإقتصادية وتوزيع الموارد الإقتصادية على المستوى القومي فإن الأمر سيكون كذلك بالنسبة للقرارات الإقتصادية وتوزيع الموارد على أساس دولي، حيث سيسهل العمليات الدولية والتسعير وكذلك القرارات المتعلقة بتوزيع الموارد ويجعل أسواق الأوراق المالية أكثر كفاءة.

- إن التوافق المحاسبي الدولي يمكن أن يسهل على الشركات عملية الحصول على التمويل اللازم في حالة عدم كفاية الموارد المحلية، وكذلك من خلال إعطاء الشركة فرصة أخرى للحصول على الأموال من خارج حدود الدولة الموجودة بها، سواء كان ذلك في صورة رأس مال أو قروض، حيث أن أصحاب رؤوس الأموال في الداخل والخارج يعتمدون على التقارير المالية لتحقيق أفضل فرص للإستثمار والإقراض وسوف يفضلون المعايير الدولية لأن المعلومات المنشورة بالتقارير المالية تكون أكثر ملائمة وقابلة للمقارنة بالنسبة

[1]- محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 271.

[2]- نفس المرجع ، ص 271.

لهم مما يشجع المستثمرين والمقترضين على الإعتماد على هذه المعلومات في تقييم فرص الإستثمار والإقتراض ومن ثم إتخاذ القرارات المناسبة لهم.[1]

– من المتوقع أن يساهم التوافق المحاسبي في رفع مستوى مهنة المحاسبة في دول العالم، حيث أن الدول التي توجد بها أنظمة محاسبية ضعيفة وبدائية سوف تحفز على إتخاذ الإجراءات اللازمة لتبني وتشغيل الأنظمة المحاسبية الدولية كما قد يساهم في رفع مستوى النظم المحاسبية.[2]

– يسهل التوافق المحاسبي من أعمال مصلحة الضرائب، لأنه يوفر عنصر الإتساق في تطبيق أساليب الإعتراف بالإيرادات والمصروفات، وبالتالي تقليص الفروقات في أساليب قياس أرباح فروع الشركات المنتشرة في عدة دول إلى حدها الأدنى، مما يسهل من عملية إحتساب الربح الضريبي.[3]

المطلب الرابع: معوقات التوافق المحاسبي الدولي

حظيت عملية التوافق المحاسبي بإهتمام كبير لدى بلدان العالم، لأن التوافق يقلل من درجة الإختلاف بين المعايير المحاسبية، ومن الطبيعي أن المطلع والمدرك للعلاقة الوطيدة بين المحاسبة والعوامل البيئية المحيطة بها يدرك الصعوبات التي ستواجه أي محاولة لوضع توافق دولي للمحاسبة ويمكن تلخيص جملة من معوقات التوافق المحاسبي الدولي فيما يلي:[4]

1- إختلاف نقاط البدء:

من بين المشاكل التي تعترض عملية التوافق الدولي في المجال المحاسبي، هو التطور التاريخي للمحاسبة في كل بلد، بحيث أن البلدان التي لديها تاريخ طويل في إستخدام المعايير

---

[1]– محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 272.

[2]– نفس المرجع، ص 272.

[3]– محمد مطر، الإلتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية كشرط لإنضمام الدول إلى المنظمة العالمية للتجارة، مركز الإمارات للدراسات والبحوث الإستراتيجية، أبو ظبي، الإمارات العربية المتحدة، 1998، ص 19.

[4]– شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص 98-103.

المحاسبية قد نجد إستخدامها لتلك المعايير المحاسبية الدولية ملائم، بينما هناك بعض البلدان التي تستخدم القوانين الصادرة من الحكومة تجد صعوبة في تطبيق هذه المعايير، بحيث يتطلب هذا إعداد خطط لتحضير التقارير المالية والتطبيقات المحاسبية التي تتوافق مع تلك البلدان التي تأخذ بمسار المعايير المحاسبية الدولية.

ولهذا ينبغي مراعاة ظروف كل بلد، ومراعاة نقاط البدء، فهذا أمر هام عند مقارنة البلدان المتقدمة والبلدان النامية، حيث أن إستخدام الأنظمة ذاتها في دول معينة لا يستلزم منها أن تكون تلك البلدان في نقطة البدء نفسها، بل ولا معدل التقدم نفسه في عملية التوافق الدولي.

2- اختلاف التشريعات والنظم القانونية:

في العديد من البلدان يوجد تدخل مباشر للحكومات على طبيعة مهنة المحاسبة، بشكل أو بأخر، وحتى على مستوى إصدار المعايير المحاسبية، حيث يتطلب ذلك إصدار تشريعات وسن قوانين، وهذا لأن إصدار المعايير المحاسبية يعتمد على نظم قانونية رسمية، وهنا تنشأ مشاكل من خلال رغبة الحكومات في تغيير قوانينها وتشريعاتها المحلية، من أجل إصدار معايير محاسبية، أو تبني أخرى، وهذا ما يؤدي إلى صعوبة تحقيق التوافق الدولي.

3- القصور في تعريف القوائم المالية والقوانين المحلية المتعارضة:

إن وجود إختلافات في تحديد مفهوم وأهداف للقوائم المالية يعتبر من الأسباب التي أدت إلى وجود إختلافات في الممارسات المحاسبية، بل يعتبر هذا الإختلاف من بين أهم المشاكل التي تعيق التوافق المحاسبي الدولي، فإنه إذا لم يتم الإتفاق على أهداف مشتركة للقوائم المالية، يكون من الصعب الوصول إلى تطوير المعايير المحاسبية المتفق عليها، والتي ينبغي أن تلقى قبولا من قبل جميع الأطراف التي تستخدم تلك القوائم المالية.

يوجد أيضا إشكال أخر يعيق عملية التوافق المحاسبي الدولي، يتمثل في وجود قوانين محلية متعارضة كقانون الشركات المحلية وقوانين الضرائب، فمتطلبات قوانين الشركات في

بعض البلدان يعيق تطوير، أداء وفعالية المعايير المحاسبية الجديدة، لأن بعض القوانين تحظر إستخدام بعض الممارسات المحاسبية والتي لا تتماشى مع الحقائق الإقتصادية الأساسية.

4- غياب قوة الإلزام بالتنفيذ:

يعاب على المحاسبة الدولية، وعملية التوافق المحاسبي الدولي، عدم وجود قوانين دولية تدعم هذا التوافق فحتى لجنة معايير المحاسبة الدولية والتي تعتبر المساهم الأقوى في عملية التوافق الدولي تفتقد لمثل هذه القوة القانونية، لذلك ينبغي أن تكون هناك سلطة تلتزم بتنفيذ تلك المعايير والتعليمات، وكذلك ضرورة تنسيق وتعاون من الحكومات والهيئات المهنية.

5- الهيئات المحاسبية المهنية والخلافات بين التنظيمات:

أدى إقتصاد بعض البلدان إلى وجود هيئات محاسبية مهنية و إلى وجود صعوبة في عملية السير السريع نحو التوافق المحاسبي الدولي، حيث أنه ليس هناك فائدة مرجوة من تطوير مهنة المحاسبة بشكل متوافق دوليا، إلا إذا كانت هناك هيئة محاسبية مهنية فعالة ومؤثرة سواء في القطاع الخاص أو القطاع العام، لأن هذه الهيئات المهنية هي التي تعمل على تحقيق التوافق الدولي عن طريق معالجة المشاكل المحاسبية الموجودة. بالإضافة إلى الهيئات المحاسبية المهنية توجد إختلافات بين التنظيمات التي لها علاقة بالتوافق المحاسبي الدولي حيث نجدها تختلف من حيث الأهداف والطموحات، وهذا ما يعيق التوافق المحاسبي الدولي.

6- الإختلافات البيئية والثقافية وإشكالية القومية:

تتميز البيئة العالمية بوجود ثقافات متنوعة وبيئة إجتماعية، سياسية، إقتصادية وثقافية مختلفة وعليه ينبغي أن يتم المضي في عملية التوافق الدولي في كل من هذه البيئات المختلفة، وحتى تنجح عملية التوافق الدولي المحاسبي على المستوى العالمي، ينبغي الإتفاق على المستوى المطلوب للإفصاح المالي للشركات، والمعلومات الملائمة للمستخدمين، وكذلك المستوى المطلوب للتقارير واسعة النطاق التي تساعد في التخطيط الإستراتيجي على المستوى الوطني.

وفي إطار إختلاف الثقافات يوجد ما يسمى بالوطنية أو القومية، التي تؤدي من الناحية النظرية إلى عدم وجود الموضوعية في تحليل الأشياء، أو قواعد أو مبادئ محاسبية غير محلية كما هو الشأن في موضوع التوافق الدولي المحاسبي، فالوطنية تعني وجود ثقافات معينة ترفض قبول الممارسات المختلفة السائدة في بلد أخر بدون الأخذ بعين الإعتبارات الإيجابيات التي يمكن أن تترتب عن هذه الممارسات.

7- مجموعة المستخدمين المعنيين:

عموما لا يوجد إتفاق حول وجود إحتياجات لمجموعة المستخدمين، ففي فرنسا، تعتبر الحكومة هي الأساس أما في ألمانيا فإن السلطات الحكومية هي صاحبة النصيب الأكبر، أما في الولايات المتحدة الأمريكية فإن المستخدم الرئيسي لمخرجات المحاسبة هم المستثمرون، وكذلك هو الشأن بالنسبة لبريطانيا، وهذا التنوع يؤدي إلى صعوبات في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي.

المطلب الخامس: الجهود المبذولة للتوافق المحاسبي الدولي والإقليمي

هناك عدد من المنظمات واللجان الدولية مهتمة حاليا بالتوافق الدولي للمحاسبة وزيادة مستوى الإفصاح المحاسبي. بعضهم يعمل ويهتم بهذا الموضوع على مستوى عالمي وبعضهم على مستوى إقليمي.

ويمكن تقسيم هذه المنظمات إلى منظمات يتركز اهتمامها على التوافق على المستوى الدولي بدلا من المستوى الإقليمي وبين المنظمات العامة والمنظمات الخاصة كما يلي:

1- المنظمات العالمية العامة:

وتشمل المنظمات العالمية العامة على كل من:

1-1 الأمم المتحدة: *UNITED NATION*

إن إهتمام الأمم المتحدة بالمحاسبة والتقارير المالية يعكس إهتمامها الواسع بأثر الشركات متعددة الجنسيات على الإقتصاد العالمي. وقد جاء هذا الاهتمام من قبل الأمم المتحدة بالمحاسبة والحاجة إلى تحسين التقارير المالية نتيجة للتقارير التي أعدتها الهيئة التابعة لها وهي

مجموعة الأشخاص البارزين عندما قامت بدراسة أثر الشركات متعددة الجنسيات على الإقتصاد العالمي ودفعت بإتجاه وضع نظام دولي قابل لمقارنة المعايير والتقارير المحاسبية المالية وكذلك أوصت هذه المجموعة على ضرورة تشكيل مجموعة من الخبراء في المعايير والتقارير الدولية للمحاسبة للنظر في وضع نظام دولي للتقارير المحاسبية الموحدة. ولقد تقدم فريق الخبراء هذا عام 1978 للهيئة الخاصة بالشركات العاملة في عدة دول بتوصية، إقترح فيها إنشاء فريق عمل لهذا الغرض من خبراء حكوميين. فتم إنشاء فريق عمل لهذا الغرض يتكون من 34 مندوبا ليعمل كهيئة دولية تعنى بدراسة مسائل المحاسبة وإعداد التقارير من أجل تحسين إمكانيات توفير معلومات قابلة للمقارنة ويتم الإفصاح عنها بقوائم الشركات التي تعمل بعدة دول وقدمت مجموعة الخبراء تقريرها إلى الأمين العام للأمم المتحدة.[1]

2-1 منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية: *OECD*

هي منظمة تتكون من 24 دولة تأسست في سنة 1960 تشمل معظم دول أوروبا الغربية، اليابان والولايات المتحدة. قامت هذه المنظمة عام 1975 بتأسيس لجنة للإستثمار الدولي والمشروعات المتعددة الجنسيات. حيث قامت هذه اللجنة بإقتراح خطوط عمل رئيسية لتأسيس معايير تحكم أنشطة المشروعات متعددة الجنسيات متضمنة خطوط عمل عن الإفصاح عن المعلومات، المنافسة، التمويل، الضرائب، العمالة والعلاقات الصناعية. وهذه الخطوط العريضة ليست قانونية التطبيق. ولكن حكومات الدول الأعضاء إتفقت على ضرورة أخذ هذه التوصيات بعين الإعتبار.[2]

وتتمثل أهداف منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية في تعزيز النمو والتنمية الإقتصادية في البلدان الأعضاء، وتنشيط التجارة الدولية بينها بالإضافة إلى كونها بمثابة بيئة تبادل للمعلومات لأعضائها. وتعمل المنظمة كمنتدى للبلدان والأعضاء المشاركة في المعلومات الإقتصادية الهامة ومناقشة القضايا ذات المصالح المتبادلة بالإضافة إلى محاولة توفير الحلول للمشكلات الشائعة. وتمثل مجهودات منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية إتجاه التوافق مع

[1]- محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 278.

[2]- ثناء القباني، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 8.

معايير المحاسبة الدولية مجرد جزء من تركيز المنظمة إتجاه النمو والتنمية الإقتصادية، ويمكن القول بأن المساهمة القيمة لتلك المنظمة تتمثل في دراساتها المحلية عن التطبيقات المحاسبية في البلدان الأعضاء وتقييماتها عن التباين والإتساق لمثل تلك التطبيقات المحاسبية.

2- المنظمات العالمية الخاصة:

وتشمل المنظمات العالمية الخاصة على:

2-1 لجنة معايير المحاسبة الدولية: *IASC*

إن لجنة معايير المحاسبة الدولية هي هيئة خاصة مستقلة، تهدف إلى توحيد المبادئ المحاسبية المستخدمة في العالم. شكلت هذه اللجنة في عام 1973 نتيجة لإتفاق هيئات محاسبية مهنية من أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، إيرلندا والولايات المتحدة.[1]

حيث تعمل اللجنة على:

- إصدار معايير محاسبية والعمل على تشجيع الدول على تطبيقها.[2]

- العمل على تحقيق التوافق بين منظمات المعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية.[3]

2-2 الاتحاد الدولي للمحاسبين: IFAC

هو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسس عام 1977، ويضم في عضويته 155 عضو ومنظمة في 118 دولة يمثلون أكثر من 2.5 مليون محاسب. يهدف الإتحاد إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير إقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية عالية

---

[1]– طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 19.

[2]– يوسف محمد جربوع، نظرية المحاسبة، الوراق للنشر، عمان، الأردن، 2001، ص 29.

[3] - *Bernard RAFFOURNIER et autres, comptabilité internationale, libraire Vuibert, France, 1997, p33.*

المستوى والتشجيع على إعتمادها. ولتحقيق مهامه فإن الإتحاد لديه علاقة وطيدة مع هيئات زميلة ومنظمات محاسبية في مختلف دول العالم.

وقد قامت لجان الإتحاد بوضع المعايير التالية:[1]

- المعايير الدولية للمراجعة.
- المعايير الدولية لرقابة الجودة.
- قواعد دولية لأخلاقيات المهنة.
- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

ويضم الإتحاد في عضويته بعض الهيئات المحاسبية من بعض الدول العربية مثل البحرين، مصر، العراق، لبنان، المغرب، السعودية وتونس.

3- المنظمات الإقليمية العامة:

ومن أهم هذه المنظمات:

3-1 المجموعة الإقتصادية الأوروبية: EEC

تأسست المجموعة الإقتصادية الأوروبية في عام 1957 وتضم عضويتها 12 دولة طبقا لمعاهدة روما، وهي تعرف بالسوق الأوروبية المشتركة وهي منظمة فوق الحكومة وسلطتها حكومية.[2] حيث تعتبر هذه المجموعة في الواقع أول هيئة تكون لها سلطة مؤثرة في مجال التقارير المالية والإفصاح حيث أن تأثيرها عام وشامل حتى أصبح لها سلطة تأثير على الشركات المتعددة الجنسيات الغير مؤسسة بدول الإتحاد وتعمل بدول الإتحاد. حيث أن جهود التوافق التي تبذلها المجموعة يؤيدها القانون وملزمة فهي مطبقة من قبل جميع الشركات التي تعمل في السوق المشتركة.

1- مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص 5.

2- ثناء القباني، مرجع سبق ذكره، ص 6.

1-3 مجلس المحاسبة الإفريقي: *AAC*

تم تأسيس مجلس المحاسبة الإفريقي من خلال ممثلين عن الحكومات الإفريقية في سنة 1979 ويضم 27 بلدا إفريقيا. هدف هذا المجلس يشتمل على إيجاد توافق بين الأنظمة المحاسبية للدول الإفريقية، وكذلك تشجيع القيام بالبحوث والدراسات المتعلقة بالمعايير المحاسبية.

حيث أن إحدى المشاكل التي تواجه جهود التوافق المحاسبي بالدول الإفريقية هو الماضي الإستعماري الذي خلف وراءه نموذجين للمحاسبة الموجودة بالقارة وهما النموذج الإنجليزي والنموذج الفرنسي. إذ يجب على المجلس أن يعطي أهمية في المستقبل إلى البعد الإفريقي والإحتياجات المحاسبية في كل دولة.

4- المنظمات الإقليمية الخاصة:

توجد مجموعة من المنظمات الإقليمية الخاصة التي تبذل جهودا متفاوتة في محاولة إيجاد نوع من التوافق على المستوى الإقليمي، ومن أهم هذه المنظمات الإقليمية الخاصة:[1]

1-4 مؤتمر المحاسبة الأمريكي: *AIC*

عقد هذا المؤتمر لأول مرة في عام 1949 منذ ذلك التاريخ عقدت سلسلة من المؤتمرات وتم إنشاء مجموعة من اللجان الفرعية، أحد هذه اللجان تهتم بالمصطلحات الفنية حيث تهدف إلى توحيد المصطلحات في أمريكا وعمل قاموس للمصطلحات باللغة الإنجليزية، الإسبانية والبرتغالية. ولجنة فرعية أخرى تهتم بالمبادئ والمعايير المحاسبية.

في إجتماع المؤتمر الأمريكي التاسع عام 1970، تم الإهتمام بوجه خاص بمواضيع التضخم والتعديل المحاسبي وكان المؤتمر مصمم على أن عدد من المنظمات يجب أن تأخذ الخطوات اللازمة كلا في دولته للتأكد من أن القوائم المالية المعدلة وفقا للمستوى العام للأسعار منشورة كقوائم أو معلومات ملحقة أو مكملة للقوائم المالية التقليدية، وكانت الأرجنتين أول دولة تأخذ بهذا التوجيه ثم تشيلي.

[1]- محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 284-287.

2-4 اتحاد المحاسبين الأوروبيين: *UEC*

وحدت هذه المنظمة في عام 1951، حيث كانت هناك في ذلك الوقت نقاشات تدور حول إنشاء معهد دولي للمحاسبة تحت رعاية منظمة الأمم المتحدة *UNESCO*، ولكن هذه النقاشات لم تكلل بالنجاح، في المقابل أنشئت منظمة أوروبية تتكون من عضوية المنظمات المهنية للمحاسبة من أكثر من 20 دولة، ومن أهم أهداف الإتحاد تسهيل تبادل الآراء وتسهيل متطلبات دخول المهنة إلى دول الأعضاء، وتسهيل السماح للمراجعين للتنقل في دول الأعضاء، ويجتمع الإتحاد مرة كل ثلاثة أو أربعة سنوات.

وقد عقد أول مؤتمر في عام 1953 بعنوان التوحيد المحاسبي والتكامل الإقتصادي وقد شكل المؤتمر لجنة للتحقيق في إمكانية وضع دليل محاسبي أوروبي حيث كان في ذلك الوقت ينظر إلى الخطة والدليل المحاسبي بأنه الوسيلة لتوافق الممارسات المحاسبية.

3-4 جمعية أمم جنوب شرق أسيا لاتحاد المحاسبين:

تأسس الإتحاد في عام 1977 من الهيئات المحاسبية في رابطة دول جنوب أسيا والتي كانت تتكون من أندونيسيا، ماليزيا، الفلبين، سنغافورة وتيلاندا، وفي عام 1979 أصدر الإتحاد أول معايير محاسبية وفي عام 1980 أصدرت أول معايير مراجعة.

4-4 اتحاد محاسبي أسيا والمحيط الهادي: *CAPA*

تأسس الإتحاد عام 1957 من أكثر من 28 هيئة من 20 دولة ويهدف الإتحاد إلى تطوير مهنة محاسبية إقليمية متوافقة وذات معايير متجانسة، ويعمل هذا الإتحاد مع لجنة معايير المحاسبة الدولية والإتحاد الدولي للمحاسبين في تسهيل مهمة وضع معايير محاسبية دولية مقبولة قبولا عاما وكذلك أخذ ظروف البلدان النامية بعين الإعتبار عند صياغة معايير المحاسبة والمراجعة الدولية.

5-4 الجمعية العربية للمحاسبين القانونيين: *ASCA*

تأسست الجمعية العربية للمحاسبين القانونين سنة 1965 وتتكون من عضوية الهيئات المهنية بالدول العربية وقد عقد أول مؤتمر لها سنة 1965، وقد أصدرت سنة 1970 أول معايير للمراجعة.

المبحث الثاني:لجنة معايير المحاسبة الدولية

تعتبر لجنة معايير المحاسبة الدولية من أكثر الجهات الدولية نشاطا وبروزا في تحمل المسؤولية المرتبطة بنشر معايير المحاسبة الدولية. والغرض من تلك المعايير أن يتم تطبيقها على كافة بيئات الأعمال بغض النظر عن حجم ونوع نشاط المنشأة. وتعتبر تلك اللجنة هي الواضع الوحيد لمعايير المحاسبة الدولية وقد تم تأسيسها في عام 1973 بموجب اتفاقية بين المنظمات المهنية للمحاسبة لعشرة دول.

المطلب الأول: مداخل إصدار المعايير المحاسبية في الدول

تختلف البلدان في طريقة إصدار المعايير المحاسبية وفيمن يقوم بإصدارها، وتعتمد طريقة الإصدار أساسا على:

- شكل الطلب على المعلومات.

- عملية تنظيم المحاسبة.

عموما توجد أربعة مداخل لإصدار معايير المحاسبة في دول العالم هي:[1]

1- المدخل السياسي البحت:

يعتمد هذا المدخل على التشريع في إصدار المعايير المحاسبية، وهذا المدخل منتشر في القارة الأوروبية وعلى وجه التحديد في فرنسا وفي أمريكا اللاتينية وينتقد إستخدام هذا المدخل لأنه:

- يعتبر أقل إستجابة للإحتياجات المتغيرة ولذلك فإن هذا المدخل يتسم بالبطء.

- تغيير القوانين إستجابة للتطورات الجديدة في بيئة الأعمال يستغرق وقتا طويلا.

- جعل المعايير مواكبة للعصر يتطلب تغيير القوانين بشكل مستمر، وهذا للأسف مستحيلا لعدم المرونة العملية في إجراء ذلك.

[1]- أمين السيد احمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات متعددة الجنسيات، مرجع سبق ذكره، ص 373-376.

- عادة ما يركز القانون على العموميات وليس المفردات أو المكونات.

- يتأثر التشريع بالإعتبارات السياسية.

2- المدخل المهني الخاص:

بمقتضى هذا المدخل يتم إصدار المعايير عن طريق المحاسبين المهنيين أنفسهم، وينتشر ذلك في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث يتميز هذا المدخل في إصدار المعايير بدرجة عالية من المرونة والسرعة المناسبة في التعديل لمواكبة الإحتياجات المتغيرة.

3- المدخل المختلط بين القطاع العام والخاص:

وفقا لهذا المدخل يقوم بإصدار المعايير المحاسبية منظمة من القطاع الخاص تعمل كمنظم عام وتقوم الحكومة بدعمها والإلتزام بتطبيق ما يصدر عنها من تعليمات.

4- المدخل المختلط:

طبقا لهذا المدخل يقوم بإصدار معايير المحاسبة خليط من القطاع العام والخاص بجانب مجموعات حكومية وغيرها وهذا النوع منتشر في اليابان، حيث تقوم الحكومة بتشكيل مجلس إستشاري لمحاسبة الأعمال يتكون من أعضاء من الجامعات، الصناعة، الحكومة والمحاسبين العموميين.

المطلب الثاني: محاولات وضع معايير محاسبية على المستوى الدولي[1]

إن محاولات وضع معايير على المستوى الدولي قد بدأت مع بدايات القرن الحالي حيث عقد المؤتمر المحاسبي الأول في عام 1904 في سانت لويس في ولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية برعاية إتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية قبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1917، وقد بلغ عدد المسجلين في المؤتمر 83 عضوا، أما عدد الحضور فقد فاق عدد المسجلين وبلغ 360 عضوا منهم 350 عضوا من الولايات المتحدة وسبعة من كندا وإثنان من إنجلترا و واحد من هولندة، وقد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول. وكانت أمستردام مقر

1- حسين القاضي وآخرون، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 104-106.

إنعقاد المؤتمر الثاني الذي عقد في عام 1926 والذي حضره مندوبون من كل دول أوروبا تقريبا بالإضافة إلى الولايات المتحدة، كندا وأمريكا اللاتينية وكانت نسبة المشاركين من الدولة المضيفة هولندة كبيرة.

أما المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث فقد عقد في نيويورك في عام 1929 حيث قدمت فيه ثلاثة أبحاث رئيسية وهي:

- الإستهلاك والمستثمر.

- الإستهلاك وإعادة التقييم.

- السنة التجارية أو الطبيعية.

وإنعقد المؤتمر الرابع في لندن عام 1933 وقد شاركت فيه 49 منظمة محاسبية عينت 90 مندوبا عنها بالإضافة إلى حضور 79 زائرا من الخارج وقد بلغ عدد الدول التي مثلت في المؤتمر 22 دولة منها أستراليا ونيوزيلندة وبعض الدول الإفريقية.

وقد بلغ عدد المشاركين في المؤتمر العالمي الخامس 320 وفدا فضلا عن 250 مشاركا من باقي أنحاء العالم ونسبة كبيرة من ألمانيا التي إستضافت المؤتمر في عاصمتها برلين في عام 1938.

و بعد أن وضعت الحرب العالمية أوزارها بادرت لندن لإحتضان المؤتمر الدولي السادس في عام 1952 حيث سجل في المؤتمر 2510 عضو من بينهم 1450 من المنظمات التي رعت المؤتمر في بريطانيا و196 من دول الكومنولث والباقي من 22 دولة أخرى.

ومع المؤتمر العالمي السابع للمحاسبين الذي عقد في أمستردام في عام 1957 حددت الفترة الفاصلة بين مؤتمر وأخر بخمس سنوات وبقيت على هذا النحو حتى يومنا هذا وقد شارك في المؤتمر السابع 104 منظمات محاسبية من 40 دولة وحضره 1650 زائرا من الخارج و1200 عضوا عن البلد المضيف هولندة.

وعادت نيويورك لتحتضن المؤتمر الثامن في عام 1962 وحضره 1627 عضوا من الولايات المتحدة بالإضافة إلى 2101 من دول أخرى وشاركت فيه 83 منظمة تمثل 48

دولة وقد قدم فيه 45 بحثا.

أما باريس فقد كانت مقر المؤتمر التاسع في 1967 تلاه المؤتمر العاشر في 1972 حضره 4347 مندوبا من 59 دولة.

أما المؤتمر الحادي عشر فقد إستضافته ألمانيا الإتحادية في 1977 وقد حضره مندوبون عن أكثر من 100 دولة من دول العالم، تلاه المؤتمر الثاني عشر في المكسيك عام 1982 والثالث عشر في طوكيو 1987.

وكان المؤتمر الدولي الرابع عشر للمحاسبين، دور المحاسبين في إقتصاد شامل الذي عقد في عام 1992 شارك فيه نحو 106 هيئات محاسبية من 78 دولة وحضره نحو 2600 مندوبا من مختلف أنحاء العالم، ولم تغب المشاركة العربية عن المؤتمر التي تمثلت بوفود لبنان، سورية، الكويت، مصر والسعودية برعاية الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC حيث إستضافته ثلاث منظمات محاسبية أمريكية هي مجمع المحاسبين الأمريكية AICPA وجمعية المحاسبين الإداريين IMA وجمعية المراجعين الداخليين IIA. أما المؤتمر الخامس عشر فقد عقد في باريس في عام 1997.

وعقد المؤتمر السادس عشر عام 2002 في هونغ كونغ حيث تمت مناقشة حوالي 90 عنوانا تدرجت موضوعاتها من حوارات ساخنة مثل الشمولية وأخلاقيات المهنة إلى أثر المعرفة على مهنة المحاسبة.

وعقد المؤتمر السابع عشر في إستانبول في تركيا في نوفمبر 2006 وقد عقد تحت شعار تحقيق النمو والإستقرار الإقتصادي العالمي، ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمم، وإستقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم ودور المحاسبين في عملية التقييم في المشروعات.

وقد أسفرت هذه المؤتمرات التي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من مساهمين، مستثمرين، دائنين، نقابات، إتحادات تجارية، منظمات دولية، جمعيات حكومية وأجهزة حكومية عن تشكيل عدة منظمات إستهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير، وأهم هذه المنظمات:

- لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC

- الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC

- لجنة ممارسة التدقيق الدولي IAPC

المطلب الثالث: نشأة لجنة معايير المحاسبة الدولية وأهدافها

تعتبر لجنة المعايير الدولية للمحاسبة من أكثر التنظيمات المؤسساتية أهمية ونجاحا في مجال وضع وإصدار معايير محاسبية دولية، وقد تأسست هذه اللجنة في عام 1973 وأقيم مقرها في لندن ويتمثل الأعضاء الأصليين للمجلس في التنظيمات المحاسبية لعشر دول وهي أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، إيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية.

إن لجنة المعايير الدولية للمحاسبة تمثل تنظيم مستقل عن كافة التنظيمات الأخرى، ولكن منذ عام 1983 أقامت علاقة وثيقة مع الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، وتعتبر العضوية في كل من التنظيمين متماثلة، وعموما يركز التنظيم الأول (اللجنة) فقط على إصدار المعايير الدولية للمحاسبة، في حين يهتم التنظيم الثاني (الإتحاد) على بعض الأمور مثل المراجعة والمحاسبة الإدارية بالإضافة إلى عقد المؤتمرات الدولية للمحاسبين .

وقد إتفقت التنظيمات الأعضاء في اللجنة على تدعيم المعايير وإستخدام أقصى مجهوداتها لضمان أن القوائم المالية المنشورة تتماشى مع تلك المعايير والتأكد من أن المراجعين يلتزمون بها، بالإضافة إلى حث الحكومات وبورصات الأسهم والتنظيمات الأخرى على الإلتزام والتمسك بها.

ولقد كان الهدف من تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية منذ نشأتها وحتى إعادة هيكلتها في 2001 محدد فيما يلي:[1]

- مناقشة القضايا المحاسبية الوطنية فيما بين الدول المشاركة على نطاق دولي.

---

[1]- مجلس المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربي، صناعة معايير المحاسبة الدولية، www.gccaao.org (2009/01/03) ، ص 9.

- طرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها وإصدارها كمعايير دولية تخدم المصلحة العامة.

- تحقيق قدر من التوافق بين الممارسات المحاسبية فيما بين الدول المشاركة يسمح بالقابلية للمقارنة.

- العمل على تحقيق قدر من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة من معايير.

المطلب الرابع: تطور دور لجنة معايير المحاسبة الدولية

يمكن تقسيم تطور دور لجنة معايير المحاسبة الدولية منذ نشأتها حتى الآن إلى خمسة مراحل أساسية كل منها تعبر عن وجه من أوجه التطور، إستجابة للعديد من العوامل والظروف المؤثرة سواء كان ذلك في بيئتها الخارجية أو الداخلية:[1]

1- مرحلة الأصولية أو النزعة إلى تعظيم الذات (1973- 1977):

تتسم هذه المرحلة بالتحيز الواضح والسعي الجاد من اللجنة لتأكيد الثقافات المحاسبية للدول التي تعتقد أنهم يتمتعون بالنفوذ الإقتصادي والسياسي المؤثر عالميا. وعلى وجه الخصوص بدأت اللجنة بإصدار معايير محاسبية مستقاة أو تعتمد على المعايير والممارسات المحاسبية المطبقة في الدول الأعضاء المؤسسين لها. لذا فإن الدول التي سارعت بالعضوية في اللجنة في هذه المرحلة هي الدول التي كانت متأثرة محاسبيا (لأي سبب) بواحد أو أكثر من الأعضاء المؤسسين وبالتالي فقد كان لديهم الرغبة في القبول أو التكيف مع الممارسات المحاسبية للدول المهيمنة.

2- مرحلة التفاعل أو رد الفعل (1977- 1980):

ويطلق على هذه المرحلة مرحلة التفاعل أو رد الفعل وفيها بدأت اللجنة مستعدة للإستجابة للإنتقادات الحادة الموجهة إليها وخصوصا فيما يتعلق بالهيمنة والسيطرة من قبل الأعضاء المؤسسين على أوجه نشاط اللجنة، وتلبية للرغبة العامة والمتكررة من جانب معظم الدول النامية بأن تكون أكثر شمولية وحيادية. ونتيجة لذلك فقد وسعت اللجنة عضوية مجلسها وذلك بضم عضوين جدد من جنوب إفريقيا ونيجيريا. ولم تغير

---

[1]- أمين السيد احمد لطفي، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 394-396.

اللجنة من ثقافتها المحاسبية التقليدية بالإستمرار في التحيز للأعضاء المؤسسين. ومن ناحية أخرى فإن اللجنة الدولية كانت ترى في التغيير نوعا من التهديد على بقائها وإستمراريتها، كما أنها واصلت الإعتقاد بأن المرونة المقدمة في المعايير الصادرة عنها تمثل ضرورة بسبب الغموض وعدم التأكد في البيئات المختلفة. وفي ضوء ذلك فإن التغييرات التي تمت خلال تلك الفترة كانت معظمها شكلية.

3- مرحلة المشاركة في إتخاذ القرار (1981- 1987):

في هذه المرحلة بدت اللجنة أكثر مرونة وإستعداد لتوسيع دائرة مشاركة الدول الأعضاء والأطراف الأخرى المهتمة بعملية التنظيم المحاسبي الدولي في كل أجهزتها ومؤسساتها. كما أبدت تأييدا كبيرا لفكرة تطبيق نظام مؤسس لكيفية إصدار المعايير الدولية، ونتيجة لذلك أصبح عدد أعضاء مجلس اللجنة 13 عضوا بدلا من 11 عضوا، بالإضافة إلى أربعة منظمات دولية غير محاسبية ولكن لها إهتمامات بالغة بالتقارير والمعلومات المالية. كذلك تم تشكيل المجموعة الإستشارية للجنة في سنة 1981 وذلك لتمثيل والتعبير عن وجهات نظر كل من مستخدمي ومعدي القوائم المالية. ومن أهم أعضاء هذه المجموعة التي لها تأثير فعال على أعمال المجموعة بسبب مكانتها الدولية هي اللجنة الدولية لإتحاد البورصات العالمية (IOSCO). وكان ذلك بهدف ضبط وإزالة النزعات السلبية لأعضاء المجموعة الإستشارية تجاه اللجنة الدولية.

وفي عام 1981 عقدت اللجنة مع الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC إتفاقا تبادليا بموجبه يصبح جميع الأعضاء في اللجنة الدولية أعضاء في الإتحاد.

4- مرحلة صياغة الأهداف (1988- 1995):

توصف هذه المرحلة بأنها مرحلة إعادة صياغة أهداف اللجنة الدولية. والحقيقة أن ذلك كان نتيجة الضغط من IOSCO على اللجنة الدولية لكي ترفع جودة ونطاق معاييرها إلى أعلى مستوى ممكن حتى يتم:

– إستخدامها من طرف الشركات الدولية التي تسعى إلى التسجيل في البورصات العالمية عند إعداد قوائمها المالية.

– إستخدامها كبديل مفضل للمعايير المحلية GAAP للدول الأجنبية التي ترغب الشركة في التسجيل لدى بورصتها.

وبناءا على ذلك فإن اللجنة الدولية قررت إعادة فحص كل المعايير الصادرة عنها كي تقلل من عدد البدائل المقدمة في كل معيار، وقد تم النص في كل معيار على البديل المفضل من بين البدائل القليلة جدا المتاحة. ولقد تطلبت عملية المراجعة هذه إشراك ممثلين عن مستخدمي ومعدي القوائم المالية.

5- مرحلة التوجه نحو عولمة الثقافة المحاسبية (1996- حتى الوقت الحالي):

في هذه المرحلة بدأت اللجنة الدولية بعمل نقلة نوعية في إدارة بيئتها الداخلية والخارجية وتحسين جودة المعايير الصادرة عنها. وحتى تستطيع اللجنة الإستمرار في هذه السياسة كان لابد من محاولة إستحداث الوسائل والطرق التي يمكن بها تقليص الهيمنة الواضحة لعدد قليل من الأعضاء على نشاطها وعلى الممارسات والبدائل المحاسبية المقدمة في معايير اللجنة مع إدراك أن عدم الكفاءة في إدارة وسيطرة هذه الهيمنة قد يعرض إستمراريتها كمنظمة ذات نشاط دولي تطوعي للخطر والتدخل الخارجي.

المطلب الخامس: هيئات لجنة معايير المحاسبة الدولية

تتكون لجنة معايير المحاسبة الدولية من خمس هيئات، يمكن أن نوجزها فيما يلي:

1- مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية: *IASC BOARD*

وهو المجلس الذي يضع ويحسن معايير المحاسبة المالية والتقارير للمنشآت، وتشمل مسؤولياته في إعتماد مقترحات المشروعات وطرق وأساليب إعداد المعايير، وتعيين لجان التوجيه، وإقرار مسودة الإعلان ومعايير المحاسبة الدولية النهائية، ويتكون المجلس من سبع عشرة منظمة منها ثلاثة عشر هيئة محاسبية وأربعة منظمات أخرى.[1]

[1]– فريدريك تشوي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 364.

2- المجموعة الإستشارية: *CONSULTATIVE GROUP*

في عام 1981 أنشأت اللجنة مجموعة إستشارية دولية تضم ممثلين عن منظمات دولية لمعدي ومستخدمي القوائم المالية والأسواق المالية، كما تضم المجموعة ممثلين أو مراقبين من وكالات التطوير وهيئات وضع المعايير ومنظمات مهنية. وتلتقي المجموعة الإستشارية دوريا لتناقش مع المجلس المسائل التقنية في مشاريع اللجنة، وبرنامج عمل اللجنة وإستراتيجيتها، وتلعب هذه المجموعة دورا هاما في إجراءات اللجنة لوضع معايير محاسبية دولية وللحصول على قبول للمعايير الناتجة.[1]

3- المجلس الإستشاري: *ADVISORY CONCIL*

أنشأت اللجنة عام 1995 مجلس إستشاري دولي على مستوى عالي من أشخاص في مراكز متقدمة في مهنة المحاسبة والأعمال ومستخدمين للقوائم المالية، حيث يعمل هذا المجلس الإستشاري على تشجيع قبول معايير المحاسبة الدولية وتعزيز مصداقية عمل اللجنة، كما يقوم كذلك بـ:[2]

- المراجعة والتعليق على إستراتجية المجلس وخططه لتكون على قناعة بأن حاجات جمهور اللجنة يجري تلبيتها.

- إعداد تقرير سنوي حول فعالية المجلس في تحقيق أهدافه والقيام بأعماله.

- تشجيع المشاركة وقبول عمل اللجنة من قبل مهنة المحاسبة، مجتمع الأعمال مستخدمي القوائم المالية والأطراف المهتمة الأخرى.

- البحث عن الحصول على تمويل لعمل اللجنة بطريقة لا تضعف من إستقلاليتها.

- مراجعة موازنة اللجنة وقوائمها المالية.

- ضمان إستقلالية وموضوعية المجلس في صنع القرارات الفنية حول معايير المحاسبة الدولية المقترحة، ولا يسعى المجلس الإستشاري إلى المشاركة أو التأثير في هذه القرارات.

1- طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، مرجع سبق ذكره، ص 20.

2- نفس المرجع، ص 18.

4- اللجنة الدائمة للترجمة: *STANDING INTERPRETATION COMMITTEE (sic)*

وتتكون من 12 عضوا من دول مختلفة لكل منهم حق التصويت وهي تتعامل على أساس زمني مع القضايا المحاسبية الممكن أن تواجهها، وتعد هذه اللجنة ترجمة لمعايير المحاسبة الدولية لإعتمادها من مجلس اللجنة.[1]

5- جماعة العمل الإستراتيجي: *STRATEGY WORKING PARTY*

تراجع هذه الجماعة إستراتجية لجنة معايير المحاسبة الدولية للفترة التي تلي الانتهاء من العمل الجاري، ويقع تحت نظرها مراجعة هيكل لجنة معايير المحاسبة الدولية، إجراءات العمل وعلاقاتها مع واضعي معايير المحاسبة القوميين، ويتناول بالبحث التدريب والتعليم وكذلك التمويل.[2]

المطلب السادس: مسار إعداد معايير المحاسبة الدولية

يمكن تلخيص إجراءات وضع معايير المحاسبة الدولية في النقاط التالية:[3]

– يشكل المجلس لجنة دولية توجيهية يترأسها ممثل عن المجلس وتضم ممثلين عن المنظمات المحاسبية لثلاث دول على الأقل. وقد تتضمن اللجنة التوجيهية ممثلين عن المنظمات الأخرى الممثلة في المجلس أو المجموعة الإستشارية أو ذات الخبرة في موضوع معين.

– تحدد اللجنة التوجيهية كل القضايا المرتبطة بالموضوع وتراجعها جيدا وتأخذ بعين الإعتبار تطبيقات اللجنة المتعلقة بإعداد وعرض البيانات المالية حول القضايا المرتبطة بالموضوع، وتدرس اللجنة التوجيهية المتطلبات والممارسات المحاسبية المحلية أو الإقليمية بما فيها المعالجات المحاسبية المختلفة التي قد تكون ملائمة لمختلف الظروف، وبعد ذلك تقدم اللجنة التوجيهية موجزا بالنقاط الرئيسية.

– بعد تلقي تعليقات المجلس على موجز النقاط الرئيسية، تحضر اللجنة التوجيهية بيان تمهيدي بالمبادئ الأساسية التي تشكل أساس مسودة للعرض وتشرح الحلول البديلة التي

1– فريدريك تشوي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 365.

2– نفس المرجع، ص 365.

3– حسين القاضي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 108، 109.

أخذت بالإعتبار الأسباب التي أدت إلى قبولها أو رفضها وتمتد هذه الفترة لأربعة شهور عادة.

- تراجع اللجنة التوجيهية التعليقات على بيان العرض التمهيدي وتوافق على البيان النهائي الذي يقدم للمجلس للموافقة، كما يستخدم كأساس لإعداد مسودة العرض المحاسبي الدولي المقترح (أو التعديل المقترح) ويتاح هذا البيان النهائي للعموم دون نشره رسميا.

- تعد اللجنة التوجيهية مسودة عرض تمهيدية للموافقة من قبل المجلس بعد التنقيح على أن توافق عليه نسبة ثلثي أعضاء المجلس على الأقل، وتنشر مسودة العرض والتي هي شهر كحد أدنى وقد تمتد إلى ستة أشهر.

- تعيد اللجنة التوجيهية النظر في التعليقات وتعد مخطط المعيار المحاسبي الدولي لمراجعته من قبل المجلس، وبعد التنقيح وبموافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل يتم نشر المعيار.

المطلب السابع: هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC 41 معيارا محاسبيا دوليا قبل أن تتم إعادة هيكلتها، وبعد مراجعات عديدة لتلك المعايير فقد بقي 34 معيارا. كما أصدرت اللجنة العديد من التفسيرات والتي بلغت 33 تفسيرا حتى عام 2001.[1]

وقد أعيد هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية *IASC* لتصبح تحت إسم مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB وذلك سنة 2001، الذي أصبح المسؤول عن إصدار معايير المحاسبة الدولية بدلا من لجنة المعايير حيث تبنى هذا المجلس جميع المعايير الصادرة عن لجنة المعايير الدولية. كما قام المجلس عام 2002 بإعادة تسمية "لجنة التفسيرات" SIC إلى "لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" IFRIC التي تهدف إلى تفسير وتوضيح المعايير المحاسبية القائمة إضافة إلى تقديم إرشادات وتوجيهات بشكل دائم حول معايير المحاسبية الدولية القائمة وحول معايير التقارير المالية الدولية.

[1]- حسين القاضي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 109.

المطلب الثامن: مزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية

إن لجوء أي دولة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية، يعد جانبا مهما لما تحتويه هذه المعايير من ايجابيات عديدة ويمكن أن نجد بعض المميزات التي يمكن أن تنجر على هذا التطبيق فيما يلي:

- الدخول إلى أسواق المال (البورصات) العالمية والعربية، فقد سمح تطبيق المعايير الدولية للشركات الأوروبية مثلا بالاستفادة من أسواق المال الأمريكية خاصة بورصة WALL STREET في نيويورك، وكذلك بدأت بوادر تداول بيني في أسواق المال المساهمة في دول الخليج، نظرا لكونها تعتمد عموما معايير المحاسبة والتدقيق الدولية في إعداد تقاريرها المالية.

- تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي وفق المعايير الدولية، الأمر الذي يرفع من كفاءة أداة الإدارة بالوصول إلى معلومات ملائمة لإتخاذ القرارات.

- إن تأسيس معايير محاسبية دولية تلقى قبولا عاما على المستوى الدولي يؤدي إلى تأهيل محاسبين قادرين على العمل في الأسواق العربية وحتى الدولية.

- المعايير الدولية تسهل عملية الاستثمار للشركات المتعددة الجنسيات، مما يشجع على انفتاح أسواق المال الوطنية وزيادة الاستثمارات المالية والإنتاجية عربيا ودوليا.

- تطبيق المعايير الدولية يعد فرصة لتطوير التنظيم الداخلي للمؤسسة من خلال إعادة النظر في الإجراءات الداخلية الخاصة بالتسيير المحاسبي والضريبي وكذلك إعادة النظر في الهيكل التنظيمي الداخلي للمؤسسة.[1]

- توحيد عرض القوائم المالية، إذ أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يستجيب لإنشغال هام وهو توحيد معايير دولية لعرض القوائم المالية وهذا في ظل العولمة المتزايدة للإقتصاد.[2]

---

[1]- صلاح حواس، مرجع سبق ذكره، ص 87.

[2] - *Abdelhamid DJILLALI, réflexions sur le projet du nouveau référentiel comptable algérien en rapport avec les normes IAS/IFRS, séminaire 24 septembre – 03 octobre 2005, koléa, Alger, p 04.*

– إن تطبيق المعايير الدولية يضمن شفافية أكبر للمعلومات المالية، ويمكننا من تجنب الأزمات المالية (مثل: *ENRON*، الخليفة،.....) وتقييم جيد للأخطار.[1]

المبحث الثالث: المعايير الدولية للمحاسبة وتجارب بعض الدول للتوافق معها

شهد العقد الأخير من القرن الماضي جهودا كبيرة لتطوير إعداد المعايير الدولية، أسفرت عن نتائج هامة آتت ثمارها في مطلع القرن الحالي وما زالت نتائج هذه الجهود تتوالى على الفكر والتطبيق المحاسبي على مستوى معظم دول العالم.

ويمكن في هذا المبحث التطرق إلى أهم إنجاز على مستوى التوافق الدولي في ميدان المحاسبة وهو ظهور المعايير الدولية للمحاسبة التي كانت محل قبول من أغلب دول العالم، حيث سنتطرق إلى لمحة موجزة عن هذه المعايير ونستعرض تجارب بعض الدول للتوافق معها.

المطلب الأول: المعايير الدولية للمحاسبة

في هذا المجال يمكن تقديم لمحة موجزة عن المعايير الدولية للمحاسبة في الجدول الأتي:

الجدول رقم (1.2): عرض مختصر للمعايير الدولية للمحاسبية

رقم المعيار	اسم المعيار	عرض مختصر للمعيار
1	عرض البيانات المالية	يهدف هذا المعيار إلى بيان أساس عرض القوائم المالية من أجل ضمان إمكانية المقارنة.
2	المخزون	يهدف إلى عرض المعالجة المحاسبية للمخزون.
3	معيار ملغى	حل محله المعياران 27 و 28
4	معيار ملغى	–
5	معيار ملغى	حل محله المعيار رقم 1
6	معيار ملغى	حل محله المعيار رقم 15
7		يهتم هذا المعيار بقائمة التدفقات النقدية حيث يحدد مفاهيم بعض

[1] - *Abdelhamid DJILLALI, réflexions sur le projet du nouveau référentiel comptable algérien en rapport avec les normes IAS/IFRS, op-cit, p 04.*

	قائمة التدفقات النقدية	المصطلحات المستخدمة، كما يحدد شروط عرض التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية، والتدفقات النقدية المرتبطة بالبنود غير العادية وتلك الناجمة عن الفوائد، أرباح الأسهم ، وعن ضرائب الدخل وغيرها.
8	صافي ربح أو خسارة الفترة، الأخطاء الأساسية، والتغيرات في السياسات المحاسبية	يهتم هذا المعيار بعرض الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية وغير العادية في قائمة الدخل كما يهتم بالمحاسبة عن التغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية.
9	معيار ملغى	–
10	الأمور الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية	يحدد هذا المعيار تعريفات محددة للأمر الطارئ وللأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية، كما يعرض المعالجة المحاسبية لكل من الخسائر والمكاسب الطارئة، وللأحداث اللاحقة.
11	عقود الإنشاء	يعرض هذا المعيار المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود الإنشاء.
12	ضرائب الدخل	يصف هذا المعيار المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل التي تضم جميع الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة.
13	معيار ملغى	حل محله المعيار رقم 1
14	التقارير المالية للقطاعات	يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاع (معلومات حول مختلف أنواع المنتجات والخدمات التي تنتجها المنشأة ومختلف المناطق الجغرافية التي تعمل بها).
15	المعلومات التي تعكس أثار التغير في الأسعار	يجب على المنشأة التي تطبق هذا المعيار أن تفصح عن مبلغ التعديل أو المبلغ المعدل للإستهلاك وكذلك بالنسبة لتكلفة المبيعات وتعديلات البنود النقدية.
16	الممتلكات والمصانع والمعدات	يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للأصول المذكورة والإعتراف بها.
17	عقود الإيجار	يتضمن هذا المعيار تعريفا واضحا لعقد الإيجار ولأنواعه، ويوضح شروط كل نوع وطرق التعامل معها وعرضها في القوائم المالية لكل من المستأجرين والمؤجرين.
18	الإيراد	يعرف هذا المعيار ويهتم بقياس الإيراد من بيع البضائع، تأدية الخدمات

		وإيرادات أخرى.
19	تكلفة منافع الموظفين	يهدف هذا المعيار إلى بيان المحاسبة والإفصاح عن منافع الموظفين، وينص على شروط الإعتراف، القياس والإفصاح.
20	محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	يعرف المعيار المنح الحكومية والمساعدات الحكومية بأشكالها المختلفة وشروط الإعتراف والإفصاح.
21	أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	يطبق هذا المعيار على المعاملات الأجنبية وفي ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية، حيث يبين شروط الإعتراف الأولي وفروقات الصرف، وتصنيف العمليات الأجنبية والتغيرات في أسعار الصرف ومعالجتها.
22	–	انظر المعيار IFRS 3
23	تكاليف الإقتراض	يهدف هذا المعيار إلى عرض المعالجة المحاسبية لتكاليف الإقتراض، كما ينص على معالجة بديلة مسموح بها.
24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	يحدد المعيار الطرف ذا العلاقة بأنه إذا كان احد الأطراف قادرا على التحكم بالطرف الأخر أو ممارسة تأثير مهم عليه في صنع قرارات مالية أو تشغيلية.
25	معيار ملغى	حل محله المعياران 39، 40
26	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد	يهتم هذا المعيار ببرامج المساهمات المحددة وبرامج المنافع المحددة ويعرض المعيار طريقة إحتساب القيمة الحالية لمنافع التقاعد وشروط الإفصاح.
27	القوائم المالية الموحدة والمحاسبة عن الإستثمارات في المنشأة التابعة	يهتم هذا المعيار بعرض القوائم المالية الموحدة ويعرض إجراءات التوحيد والإفصاح.
28	المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة.	يعرف المعيار المنشأة الزميلة بأنها منشأة يوجد للمستثمر تأثير مهم عليها وهي ليست منشأة تابعة أو مشروعا مشتركا للمستثمر، ويعرض المعيار طرق الإعتراف.
29	التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع	يطالب هذا المعيار المنشأة التي تعد قوائمها بعملة إقتصاد مرتفع التضخم أن تعدل قوائمها بإستخدام وحدة قياس جارية بتاريخ القوائم، ويحدد المعيار شروط تطبيق ذلك.
30	الإفصاح في القوائم	يطالب هذا المعيار البنوك و المؤسسات المالية المشابهة بتقديم مستوى

	المالية للبنوك والمنشأة المالية المشابهة	ملائم من الإفصاح لمصلحة مستخدمي القوائم المالية كعرض السياسات المحاسبية وتضمين إفصاحات إضافية في قائمة الدخل والمركز المالي.
31	التقرير المالي عن الحصص في المشاريع المشتركة	يهتم هذا المعيار بالمحاسبة عن الحصص في المشاريع المشتركة، وقد عرض المعيار أشكال المشاريع، العمليات تحت السيطرة المشتركة والقوائم المالية الموحدة لها والمنفصلة.
32	الأدوات المالية (الإفصاح والعرض)	يعرض هذا المعيار شروطا معينة لعرض الأدوات المالية في الميزانية ويحدد المعلومات الواجب الإفصاح عنها.
33	حصة السهم من الأرباح	يهدف هذا المعيار إلى وضع المبادئ من أجل تحديد وعرض حصة السهم من الأرباح.
34	التقارير المالية المرحلية	يهدف هذا المعيار إلى بيان الحد الأدنى من مضمون التقرير المالي المرحلي وبيان مبادئ الإعتراف والقياس في البيانات المالية الكاملة أو المختصرة لفترة مرحلية.
35	العمليات المتوقفة	انظر IFRS5
36	إنخفاض قيمة الموجودات	يعرض هذا المعيار، المعالجة المحاسبية للإنخفاض في قيمة الموجودات والإفصاح عنها.
37	المخصصات والإلتزامات المحتملة والموجودات المحتملة	يهدف هذا المعيار إلى ضمان تطبيق مقاييس الإعتراف وأسس الإعتراف المحاسبية على المخصصات والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة.
38	الموجودات غير الملموسة	يعرض هذا المعيار المعالجة المحاسبية للموجودات غير الملموسة التي تتم معالجتها في معيار أخر.
39	الأدوات المالية (الإعتراف والقياس)	يهدف هذا المعيار إلى إكمال أحكام المعيار 32، لتحديد مبادئ الإعتراف بالمعلومات الخاصة بالأدوات المالية، قياسها والإفصاح عنها.
40	الممتلكات الإستثمارية	يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات الإستثمارية ومتطلبات الإفصاح المتعلقة بها.
41	الزراعة	يهدف إلى بيان المعالجة وعرض البيانات المالية المتعلقة بالنشاط الزراعي والإفصاح المتعلق به.

المصدر: حسين القاضي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 121، 128.

المطلب الثاني: معايير التقارير المالية الدولية

نعرض فيما يلي لمحة موجزة عن معايير التقارير المالية الدولية كما يلي:

- المعيار رقم 1 (IFRS 1) : تبني معايير التقارير المالية لأول مرة:

يهدف هذا المعيار إلى عرض الإجراءات التي يجب على المنشأة إتباعها عندما تتبنى معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة كأساس لقوائمها المالية وذلك مثل معالجة بعض الأصول التي تتعارض مع متطلبات المعايير الدولية، كالإعتراف بنفقات البحث أو مصاريف التأسيس أو غيرها، وكذلك الحال بالنسبة لمعالجة بعض الإلتزامات أو إعادة تصنيف بعض البنود طبقا لمتطلبات المعايير الدولية التي ستطبق على القوائم المالية أو ما يتعلق منها بالقياس المحاسبي. وقد عرض هذا المعيار كيفية معالجة الفروقات الناجمة عن تبني المعايير الدولية للتقارير المالية.

ويسعى هذا المعيار إلى أنه عند تطبيق المعايير لأول مرة يجب ضمان أن إعداد القوائم المالية سوف يتم كما لو كانت معايير التقارير المالية الدولية هي المطبقة دائما.[1]

- المعيار رقم 2 (IFRS 2): المدفوعات المستندة إلى الأسهم:

ويقصد بالمدفوعات المستندة إلى الأسهم أنها العملية التي تقوم الشركة بمقتضاها بالحصول على البضائع والخدمات مقابل حقوق الملكية، وأن يتم تحمل الإلتزامات للمبالغ بالإعتماد على سعر سهم حقوق الملكية أو أية أدوات حقوق الملكية في الشركة. وتعتمد المتطلبات المحاسبية لهذا المعيار على كيفية معالجة العملية هل مقابل إصدار حقوق الملكية أو مقابل سداد نقدي أو بأي منها.

- المعيار رقم 3 (IFRS 3): تجميع الأعمال:

تناول هذا المعيار تجميع الأعمال أو دمج الشركات. وبهذا تم إلغاء العمل بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 22.

[1] – طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 141.

يهدف هذا المعيار إلى تحديد القوائم المالية المطلوبة عند الإندماج، أسس الإعتراف بأصول الشركة المقتناة وإلتزاماتها المحتملة القابلة للتحديد في تاريخ الإقتناء، تحديد السياسات المحاسبية لمعالجة شهرة المحل وإنخفاض قيمتها والإفصاح المطلوب.

ويطبق هذا المعيار على كافة حالات دمج الشركات ما عدا:

- تجميع منشآت منفصلة لتكوين مشروع مشترك.

- تجميع منشآت تخضع لسيطرة لمشتركة.

- تجميع منشآت منفصلة لتكوين منشأة معدة للقوائم المالية بموجب تعاقد فقط، دون الحصول على أية حصة ملكية.

- المعيار رقم 4 (IFRS 4): عقود التأمين:

يطبق هذا المعيار على سائر عقود التأمين (بما فيها عقود إعادة التأمين)، وقد عرف المعيار عقد التأمين بأنه عقد يقبل بموجبه الطرف الأول (المؤمن) مخاطر التأمين الهامة من الطرف الأخر (حامل وثيقة التأمين) على أن يتم تعويض حامل وثيقة التأمين إذا تأثر بوقوع حادث مستقبلي. وقد حدد المعيار المعالجة المحاسبية الواجب إتباعها في عقود التأمين والإفصاح المطلوب.

- المعيار رقم 5 (IFRS 5): الأصول غير المتداولة التي تتم حيازتها بغرض البيع والعمليات غير المستمرة:

بموجب هذا المعيار تم إستبدال المعيار المحاسبي الدولي رقم 35 المتعلق بالعمليات غير المستمرة. وقد إنسجم هذا المعيار مع التعريف الوارد في المعيار 35 للعمليات غير المستمرة، إلا أنه حدد توقيت التصنيف كعمليات غير مستمرة بالوقت الذي تقابل العمليات غير المستمرة شرط الحيازة من أجل البيع.

أما فيما يتعلق بالأصول غير المتداولة التي تتم حيازتها من أجل البيع، فإن المعيار طالب بعدم إستهلاكها وأن يتم تخفيض قيمتها في حال زيادة القيمة المسجلة للأصل عن قيمته

العادلة ناقصا منه تكاليف البيع. أما نتائج العمليات غير المستمرة فقد طالب المعيار بعرضها كمبلغ مستقل في قائمة الدخل.

- المعيار رقم 6 (IFRS 6): إستكشاف وتقييم الموارد الطبيعية:

طبق هذا المعيار اعتبارا من 2006/1/1، حيث يسمح للشركات بتطوير سياسة محاسبية عن أصول الإكتشاف والتقييم.

يهدف هذا المعيار إلى عرض القوائم المالية لإستكشاف وتقييم الموارد الطبيعية، أسس الإعتراف والقياس، تحديد السياسات المحاسبية ومتطلبات الإفصاح.

- المعيار رقم 7 (IFRS 7): الأدوات المالية (الإفصاح):

الهدف من هذا المعيار تقديم إفصاحات عن البيانات المالية والذي سيؤدي إلى تقييم أهمية الأدوات المالية.

- المعيار رقم 8 (IFRS 8): القطاعات التشغيلية:

الهدف من هذا المعيار تقديم تقرير عن الأداء المالي للقطاعات التشغيلية.

المطلب الثالث: تجارب بعض الدول للتوافق مع المعايير الدولية

في هذا المطلب سنتطرق إلى المداخل التي إتبعتها بعض الدول للتوافق مع المعايير الدولية. فكما تبين فيما سبق أن العديد من الدول قد إتجهت نحو المعايير الدولية إما بتطبيقها مباشرة أو للتوافق معها. وفي إختيار الدول التي سنتطرق لها هنا راعينا أن تتضمن دولا تعد نامية ليس لديها بنية أساسية قوية لإعداد معايير وطنية، ودولا أخري متقدمة ولديها مجالس وطنية قوية أصدرت كيان قوي من المعايير المحاسبية الوطنية كالولايات المتحدة وأستراليا ودولا وسط بين المجموعتين. والتركيز هنا يكون على الخطة التي إتبعتها الدولة، ومصدر الإلزام فيها والخطوات التي إتبعها المجلس الوطني أو هيئة المحاسبين الوطنية لتنفيذ الخطة.

1- تجربة سنغافورة:

تعتبر سنغافورة من الدول الوسط من حيث الموارد الإقتصادية والبنية الأساسية المحاسبية. حيث أن الخطة التي إتبعتها هي خطة مدعومة حكوميا إذ تبنتها وزارة المالية. وتضمنت هذه حطة الخطوات الآتية:[1]

- في سنة 1999 إتخذت وزارة المالية قرارا بالتوافق مع المعايير الدولية.

- شكلت وزارة المالية مجلسا وطنيا لمعايير المحاسبة والإفصاح في نفس السنة.

- إعتبارا من سنة 2000 أصبح مجلس المعايير المحاسبية الوطني يصدر معايير محاسبة وطنية متزامنة مع المعايير الدولية.

- في 2001 صدر قرار حكومي من وزارة المالية بإلزام الشركات بالمعايير الصادرة عن المجلس الوطني والمبنية على أساس المعايير الدولية.

- إعتبارا من سنة 2003 تلتزم الشركات الوطنية بالمعايير المحاسبية الوطنية التي تتخذ المعايير الدولية أساسا لها.

2- تجربة مصر:

سادت في السنوات الأخيرة في مصر متغيرات بيئية متعددة نتجت عن تغيرات إقتصادية وإجتماعية واسعة، ومن أهم تلك المتغيرات:[2]

- الإتجاه نحو الخصخصة، وصدور قانون قطاع الأعمال العام رقم 203 لسنة 1991 والعمل على توسيع نطاق الملكية لوحدات القطاع العام، وبيع بعضها للقطاع الخاص، ولا شك أن المحاسبة تلعب دورا بارزا في هذا المجال سواء عند تقييم هذه الشركات أو تحديد قيمة أسهمها في السوق...الخ وذلك من حلال أساليب التقييم والقياس المحاسبي.

---

[1] - في دراسة أعدت بمشاركة الاتحاد الدولي لهيئات المحاسبة IFAC تم عرض تجارب بعض الدول منها أستراليا ونيوزيلندا وسنغافورة وجنوب إفريقيا وغيرها. *(14/01/2009 www.ifac.org IFAC, GAAP Convergence, 2002,)*

[2] – طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، مرجع سبق ذكره، ص 13-15.

- الإتجاه نحو تنشيط سوق المال وتشجيع عمليات شراء، بيع وتحويل الأسهم والسندات.

- الإتجاه نحو تحرير التجارة الخارجية من القيود الحكومية، والتوقيع على إتفاقية الجات وما يصحب ذلك من شدة المنافسة مع السلع المستوردة.

- الإتجاه نحو تحرير إدارة الجهاز المصرفي.

- إلغاء دعم الموازنة المقرر لبعض الوحدات الاقتصادية.

- التغيرات السعرية سواء التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية، وإنشاء السوق المصرفية الحرة، وما صاحبها من تحرير أسعار الصرف والسماح بحيازته وتداوله والإتجار فيه وكذلك التغير المستمر في أسعار السلع والخدمات وهو ما يعرف بتغير القوة الشرائية لوحدة النقد.

- العمل على تدعيم الشفافية في سوق المال لخدمة أغراض المستثمرين خاصة في ضوء الزيادة والطفرة الكبيرة في حجم وقيمة المعاملات، والرغبة في جعل مصر مركز إقليمي لأسواق المال وكذلك الثقة التي أولتها جهات التقييم الدولية في وضع البورصة المصرية ضمن أفضل البورصات الناشئة في العالم.

- طرح عدد من أسهم الشركات والبنوك المصرية الكبيرة في أسواق المال الدولية مثل شركة السويس للأسمنت، شركة الأهرام للمشروبات، البنك التجاري الدولي وبنك مصر الدولي...وغيرها.

ولا شك أن المحاسبة ستؤثر وتتأثر بتلك المتغيرات البيئية، ويتوقع لها أن تلعب دورا هاما وبارزا لنجاح سياسة الخصخصة وتنشيط الأسواق المالية، وذلك من خلال قياس أثر المتغيرات الإقتصادية على القوائم المالية، وتقديم المعلومات اللازمة للأطراف المختلفة المهتمة بالمشروع (خاصة المستثمرين الحاليين والمرتقبين).

ولذلك إهتمت الجمعيات العلمية والتجمعات المهنية واللجان الفنية في مصر بمتابعة تلك التغيرات سواء على المستوى المحلي أو المستوى الدولي من خلال معايير المحاسبة الدولية

والمعايير التي تصدر في بعض الدول مثل الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة، بالإضافة إلى عقد المؤتمرات العلمية، وإصدار مجموعة من المعايير المحاسبية التي تهدف إلى قياس الأحداث المالية وتوصيل نتائج هذا القياس إلى المستفيدين.

وفي ضوء ما سبق فقد صدر قرار وزير الإقتصاد رقم 478 لسنة 1997 المتعلق بتشكيل اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهني المرتبط بها.

وقد قامت اللجنة المذكورة بإعداد المعايير المحاسبية المصرية والتي أشتق معظمها من معايير المحاسبة الدولية الصادرة، ولذلك صدر قرار وزير الإقتصاد رقم 503 لسنة 1997 والذي صدر بموجبه 20 معيارا ثم أضيف إليهم أربعة معايير أخرى.

3 - تجربة جنوب أفريقيا:

بدأت تجربة جنوب أفريقيا منذ فترة طويلة نوعا ما أي منذ سنة 1993، حيث إتبعت المنهجية التالية:

- في سنة 1993 صدر قرار حكومي من الدولة بأن تتخذ الهيئة الوطنية للمعايير المحاسبية معايير المحاسبة الدولية أساسا لها في إعداد المعايير المحاسبية الجنوب افريقية.

- إعتبارا من سنة 1993 حتى سنة 2000 أصدرت الهيئة الوطنية عدة مشاريع ومسودات الغرض منها جعل المعايير الوطنية مع المعايير الدولية في إتجاه واحد.

- بمجرد الإنتهاء من المعايير الجنوب إفريقية المعدلة، صدر قرار بالإلتزام بالمعايير الوطنية وأوضح القرار أن الإلتزام بها هو في نفس الوقت إلتزاما بالمعايير الدولية.

- إعتبارا من سنة 2002 كل معيار دولي يصدر يستخدم أساسا لإصدار معيار وطني ملزم مع الأخذ بعين الإعتبار إختلاف تاريخ الإلتزام لأن المعيار الوطني يتأخر بعض الوقت عن المعيار الدولي.

4- تجربة أستراليا ونيوزيلندا:

أستراليا من الدول القوية محاسبيا حيث يوجد بها مجلس وطني للمعايير المحاسبية كما أنها كانت عضو مؤسس للجنة معايير المحاسبة الدولية التي تأسست في عام 1973. كما أن نيوزيلندا تعتبر شريكا مع أستراليا في كل الأمور المحاسبية. فمندوب الإتصال في المجلس الدولي يمثل كلتا الدولتين كما أن خطة نيوزلندا صورة مشابهة لخطة أستراليا مع إختلاف المسمى.

بناءا على ذلك فإنه لا يمكن تحديد تاريخ محدد لبداية خطة أستراليا ونيوزلندا للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية لأن رؤية مجالسها الوطنية للمحاسبة متضمنة في صناعة أي معيار دولي. ومع هذا فإن خطتهما للتوافق التام مع المعايير الدولية يمكن عرضها على النحو الآتي:

- بدأت الخطة من جانب المجلس الوطني في عام 1996 وذلك بإتباع سياسة توفيق كل معيار وطني مع معيار دولي مماثل.

- إعتبارا من عام 2001 كل عضو من المجلس الوطني يعتبر عضو في المجلس الدولي ليمثل مندوب إتصال بين المجلسين.

- في 2002 قرر المجلس الوطني للتقرير المالي (مجلس حكومي) إلزام الشركات بمعايير المحاسبة الدولية إعتبارا من عام 2005.

- إعتبارا من عام 2002 كل مشروع معيار دولي يصدر عن المجلس الدولي، فإن المجلس الوطني يمرر نفس المشروع تحت الصفة الوطنية.

- في 14 جويلية 2004 أصدر المجلس الوطني معيارا يمثل إرشادات تطبيقية تتبع عند تطبيق المعايير الدولية لأول مرة. وفي نفس الوقت أصدر المجلس الوطني قائمة بالمعايير الوطنية المتوافقة مع المعايير الدولية أو هي المعايير الدولية حرفيا مع إضافة فقرات معينة تتناسب مع طبيعة البيئة الأسترالية أو النيوزلندية.

- إعتبارا من سنة 2005 فإن الشركات في كلتا الدولتين ملتزمة بالمعايير الوطنية التي تمثل المعايير الدولية.

5- تجربة المملكة المتحدة:

يوجد ببريطانيا مجلس للمعايير المحاسبية، ويهتم هذا المجلس بتحديد الإطار الفكري لإصدار المعايير المحاسبية والذي يضم حوالي سبعة فصول تشمل أهداف التقارير المالية، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، عناصر القوائم المالية والإعتراف بالبنود في القوائم المالية بالإضافة إلى المبادئ التي تحكم إجراءات الإندماج والتوحيد.[1]

وبشكل عام فإن التطبيقات المحاسبية في بريطانيا تتأثر بأسواق الأوراق المالية، كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية إلا أن الفرق بينهما يكمن في أن الأسواق المالية لم تكن المسيطرة على عملية تنظيم وتقنين المحاسبة في بريطانيا، بحيث يكون التأثير الأكبر لقوانين الشركات أكثر منه في قوانين الأوراق المالية كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية.[2]

وتعتبر تجربة المملكة البريطانية مشابهة أيضا لتجربة أستراليا ونيوزلندا، يضاف إلى ذلك أن بريطانيا هي المحرك الرئيسي لفكرة صناعة المعايير الدولية و تستضيف بلادها مقر الهيئة الدولية. ولا يقتصر الأمر على ذلك فأول رئيس للمجلس الدولي هو بريطاني وعمل رئيسا للمجلس البريطاني للمحاسبة (ASB).

للأسباب السابقة فإنه من المهم التعرف على الخطوات التي إتخذها مجلس معايير المحاسبة البريطاني:[3]

- لم يكن هناك خطة بريطانية محددة للتوافق مع المعايير الدولية، وكان المجلس البريطاني يصدر

---

[1] - *Gilles DAMOIS, <u>comprendre les états financiers, les sociétés pétrolières et gazières</u>, ENSPM, France, 2004, p 32.*

[2]- *Jacqueline LANGLOT, <u>comptabilité anglo-saxonne, normes, mécanismes et documents financiers</u>, Economica, paris, 1992, p47.*

[3]- الخطة البريطانية غير واضحة ولكن المجلس البريطاني يأخذ خطوات انفرادية في ضوء ما يصدر عن المجلس الدولي مقارنة بما سبق وأن أصدره في هذا الشأن ويتضح ذلك من المستند الآتي:

, *www.asb.org.ukASB, Issues Convergence Standards, 2004,* (14/01/2009).

المعايير الوطنية حسب إحتياجات السوق البريطاني إلى جانب نشاط بريطانيا في صياغة المعايير الدولية.

- في عام 2002 رحبت بريطانيا بشدة بالقرار الأوروبي الخاص بتطبيق معايير المحاسبة الدولية إعتبارا من عام 2005.

- في 30 أوت 2002 أصدرت وزارة التجارة والصناعة منشورا للشركات، المراجعين المجلس الوطني للمعايير المحاسبية، مجلس معايير المراجعة الوطني وغيرهم ممن يتأثرون بالقرار الأوروبي بضرورة تعديل أوضاعهم تبعا لهذا القرار.

- منذ هذا التاريخ بدأ المجلس البريطاني في دراسة الإختلافات بين المعايير الوطنية والمعايير الدولية.

- في 2 ديسمبر 2004 أصدر مجلس معايير المحاسبة (ASB) البريطاني ستة معايير أعتبرت خطوة هامة وكبيرة نحو توفيق معايير المحاسبة البريطانية مع المعايير الدولية.

وفي تقديمه لهذه المعايير قال رئيس المجلس البريطاني :

" إن الإصدار الذي تم يعتبر خطوة هامة في إستراتيجية المجلس البريطاني لإدخال المعايير الدولية إلى المملكة المتحدة ولإثبات تعهدنا لتحقيق التوافق ".

ويلاحظ هنا :

- الإبقاء على المعايير البريطانية.
- إدخال المعايير الدولية لبريطانيا يكون من خلال معايير بريطانية صادرة عن المجلس البريطاني.

6- التجربة الأمريكية:

إن تنظيم المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية يعتمد على الأسواق المالية التي تعتبر العامل المؤثر الأكبر في النظام المحاسبي، حيث أن عملية الإعداد، الإلتزام وتطبيق المعايير المحاسبية تخضع لسلطة هيئة تنظيم الأوراق المالية SEC ، حيث تم الإعتراف بالمبادئ المحاسبية GAAP من طرف لجنة تنظيم تداول الأوراق المالية بالإضافة إلى المعايير المحاسبية

الصادرة من طرف مجلس معايير المحاسبة المالية FASB وهذا بعد الإنتقادات التي وجهت في سنة 1973 للإجراءات الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونين الأمريكيين AICPA وبذلك إنتقلت سلطة إصدار المعايير المحاسبية إلى مجلس معايير المحاسبة المالية، مع بقاء هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية كجهة مشرفة فقط.[1]

وتعتبر التجربة الأمريكية هي تجربة الشريك الأقوى في صناعة المعايير المحاسبية لأسباب عديدة. فالولايات المتحدة لديها أكبر بنية أساسية محاسبية ممثلة في المجالس، الهيئات الوطنية، البورصات، المستثمرين والجامعات إضافة إلى الموارد البشرية والمالية. علاوة على ذلك فإن الولايات المتحدة لديها مجلس وطني للمعايير المحاسبية بدأ في الثلاثينات من القرن السابق بالإضافة إلى لجنة إجراءات المحاسبة ثم مجلس مبادئ المحاسبة حتى عام 1973 (سنة بدأ النشاط الدولي للمعايير المحاسبية) ثم مجلس معايير المحاسبة المالية FASB.

إذ أن التاريخ المحاسبي الوطني لصناعة المعايير المحاسبية أسفر عن ما يقرب من 150 معيارا محاسبيا و6 نشرات للمفاهيم المحاسبية وغيرها من الإصدارات ونشرات البحث. بالإضافة إلى ما تقدم فإن أمريكا كانت شريكا في كل الأنشطة الدولية للمحاسبة، وإن كانت لا تلتزم بها ولا حتى تقبلها بصورة كاملة حتى الآن، سواء من حيث العضوية في لجنة معايير المحاسبة الدولية أو مجلس معايير المحاسبة الدولية الحالي. ومع تزايد نبرة العولمة في المعايير المحاسبية وبعد أن تشكلت ملامح وأسس كيان دولي متماسك من المعايير المحاسبية، وكذلك نتيجة لبعض الكوارث المحاسبية التي وقعت في أمريكا في مطلع هذا القرن، بدأت البورصة الأمريكية ومجلس معايير المحاسبة المالية يقترب شيئا فشيئا من المعايير الدولية. وإقتراب أمريكا في هذا الصدد ذو شقين:

- **الأول:** تغيير بعض المعايير الأمريكية لتتوافق مع المعايير الدولية.

- **الثاني:** تغيير بعض المعايير الدولية لتتوافق مع المعايير الأمريكية.

وسوف نتعرض لبعض الإنجازات التي تمت لتحقيق التوافق بين المعايير الأمريكية والمعايير الدولية فيما يلي:

---

[1] - *Bernheim YVES, <u>l'essentiel des USGAAP, référentiel comptable américain et enjeux de l'harmonisation international</u>, Editions maxima, paris, 1999, p 159.*

– أول إصدار عن بدء الحوار الدولي الأمريكي كان بتاريخ 17 سبتمبر 2002 للإعلان على أن الجانبان توصلا إلى عقد إجتماع في 18 سبتمبر 2002 لمناقشة الأمور المرتبطة بتوفيق وتنسيق معايير المحاسبة الصادرة عن كلا الجانبين. ولقد جاء في الإعلان من جانب المجلس الدولي أن الإجتماع سيركز أولا على تخفيض الإختلافات القائمة بين المعايير الأمريكية والمعايير الدولية.

– 29 أكتوبر 2002 توصل كلا من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي إلى تفاهم مشترك.[1]

وتضمن التفاهم المشترك النقاط الآتية :

– العمل على جعل المعايير الصادرة عن كلاهما متوافقة وقابلة للتطبيق.

– التنسيق فيما بينها قبل أي إصدارات مستقبلية.

وإتفق الجانبان على ضرورة العمل المشترك لتحقيق التوافق مع أوائل جانفي 2005.

1-5 الخطوات التي اتخذها: FASB

من جانبه أصدر FASB أربع مسودات لتعديل أربعة معايير حتى تتوافق مع المعايير الدولية. المعايير الأربعة تحت التعديل هي:

– المحاسبة عن التغيرات المحاسبية.

– ربح السهم.

– مبادلة الأصول غير النقدية.

– قياس تكلفة المخزون.

[1]– تفاصيل الاتفاق الذي أبرم بين الجانبين تم الإعلان عنها في منشور صحفي وذلك في أكتوبر 2002. ارجع إلى:

IASB, FASB and IASB Agree to Work Together toward Convergence of Global Accounting Standards, www.iasb.com, 2002, (14/01/2009)

5-2 الخطوات التي إتبعها مجلس معايير المحاسبة الدولية: [1]

الخطوات التي إتخذها الجانب الأمريكي قد جاءت في أعقاب الخطوة التي إتخذها المجلس الدولي حيث قد سبق له أن أصدر مسودة رقم (4) حول التخلص من معيار الأصول غير المتداولة والإفصاح عن العمليات المتوقفة وذلك لتعديل المعيار الدولي (IAS 35) ليتوافق مع المعيار الأمريكي.

الثابت هنا أن:

- المعايير الأمريكية قائمة.
- المجلس الأمريكي مستمر في إصداره للمعايير الملزمة في أمريكا.
- التنسيق مع المعايير الدولية سوف يكون سابقا على الإصدار.
- المجلس الدولي يغير بعض معاييره تبعا لعملية التوفيق.

7- التجربة اليابانية:

اليابان هي الأخرى تعتبر شريكا أساسيا في كل الأنشطة الدولية سواء من حيث العضوية في اللجنة السابقة أو المجلس الحالي أو إحتفاظها بعضوية الاتصال. من ناحية أخرى فإن اليابان كانت واحدة من ثلاث دول أظهرتها نتائج دراسات IFAD بأنها من الدول التي ليس لديها نية للتوافق مع المعايير الدولية. وسوف نعرض في النقاط الآتية الحوار الياباني الدولي على النحو الآتي :

الحوار الدولي الياباني قد أسفر عن أرضية مشتركة تساهم في تخفيض الإختلافات بين المعايير الدولية والمعايير اليابانية. وسوف نعرض هنا توجهات كلا الجانبين للتعرف على موقف المعايير اليابانية والمجلس الياباني من التعامل مع مجلس المعايير الدولية.

[1]– راجع البيان الصحفي الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية وكذلك موقع FASB في باب الأنشطة الدولية :

FASB, Convergence With IFRS, http://fasb.org , 2003, (14/01/2009)

في 12 أكتوبر 2004 بدأت المحادثات بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة اليابانية حول مشروع مشترك لتخفيض الإختلافات بين معايير المحاسبة الصادرة عن كل منها.[1] وقد بدأت المحادثات منطلقة من أساسين:

الأول: أن هذه المحادثات خطوة نحو تحقيق التوافق.

الثاني: أن التوافق يساهم في دعم وتطوير أسواق المال العالمية.

ولقد عرض رئيس المجلس الدولي رؤية المجلس في العبارات الآتية:

" إن مجلس معايير المحاسبة الدولية يهدف إلى تطوير مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية العالمية تتصف بجودة عالية. وفي هذا الصدد فإن قرار المجلس الياباني بقبول المحادثات لتخفيض الإختلافات بين المعايير الدولية والمعايير اليابانية يعتبر خطوة جيدة نحو تحقيق التوافق العالمي والتوافق المطلوب هنا يرتبط بمدى تشابه الحقائق الإقتصادية محل التطبيق المحاسبي ".

أما رئيس المجلس الياباني فقد قال :

" أنه في سبيل تقوية أسواق المال العالمية، يجب أن تتعاون الهيئات المعنية بصياغة المعايير المحاسبية على مستوى العالم لتخفيض الإختلافات قدر الإمكان وسوف نعمل في المشروع المشترك من منظورين : الأول : التنسيق مع المعايير الدولية ، والثاني: تقديم العون لتشجيع الإتجاه العالمي نحو توحيد المعايير ".

ويلاحظ هنا :

- أن الكل يتفق على الإبقاء على المعايير الوطنية.
- ضرورة التنسيق بين المعايير الدولية واليابانية.
- أن التنسيق ينصب على الخصائص الإقتصادية المتشابهة ويفهم من ذلك أن التنسيق في المعايير لا يتناول المعايير المتعلقة بالأوضاع الإقتصادية المختلفة.
- أن الإتجاه المستقبلي هو الإبقاء على المعايير الوطنية رغم جهود التوحيد.

[1]- راجع خطاب التفاهم الصادر عن الجانبين على موقع المجلس الدولي في 12 أكتوبر 2004:

IASB, Press Releases, <u>IASB and Accounting Standards Board of Japan start talks about a joint project for convergence</u>, 2004, <u>www.iasb.com</u> (15/02/2009)

خاتمة الفصل الثاني

إن التقلبات الإقتصادية التي شهدها العالم في الآونة الأخيرة أثمرت نتائج من شأنها أن تقود العديد من الممارسات المهنية إلى التجديد والتطوير، وما حصل للممارسة المحاسبية في العالم هو نتيجة لهذه التغيرات وكذلك ظهور عدة تجارب لتنسيق ونسج المبادئ المحاسبية التي قامت بها لجنة معايير المحاسبة الدولية جاهدة على تضييق نطاق الإختلافات عن طريق السعي إلى إحداث نوع من التوافق والتنسيق بين التشريعات، المعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بإعداد وعرض البيانات المالية، وتعتقد اللجنة أنه يمكن تحقيق المزيد من التوافق عن طريق التركيز على البيانات المالية التي تعد بهدف توفير معلومات تفيد في إتخاذ القرارات الإقتصادية.

إن إختلاف المعايير المحاسبية بين الدول جاء نتيجة لعدة عوامل إقتصادية، قانونية وإجتماعية مما أدى إلى وجود قوائم مالية مختلفة وغير متجانسة في الشكل والمضمون، وهذا ما أدى إلى ضرورة العمل على تقليص فجوة الإختلاف وتحقيق التوافق الدولي. لكن بالمقابل هناك تحديات كبرى تواجه عملية التنسيق والتوافق الدولي، ومن جهة أخرى هناك إرادة من طرف الهيئات الدولية المهتمة بعملية التوافق المحاسبي على تجاوز هذه التحديات والإستفادة أكثر من مزايا التوافق المحاسبي الدولي.

من خلال عملية التوافق بين المعايير المحاسبية، نجد أنه من الضروري البدء بعملية مقارنة الأنظمة المحاسبية لحصر نقاط الإختلاف، وبالتالي محاولة التنسيق بين هذه الأنظمة في شكل معايير جديدة وموحدة للوصول إلى التوحيد المحاسبي العالمي المطلوب، وبالتالي تجاوز معوقات ومشاكل التوافق المحاسبي الدولي.

الفصـــل الثالـــث:

دور المعايير الدولية للمحاسبة في تحسين جودة المعلومة المالية

مقدمة الفصل الثالث

تعتبر المعلومات المالية وسيلة تعمل من خلالها المؤسسة إلى تقديم وضعيتها المالية وتقييم أدائها، ولهذا يجب أن تكون ملائمة وموثوق فيها حتى يمكن إستخدامها في إتخاذ القرارات المناسبة. ومنه نجد أن المعايير الدولية للمحاسبة أعطت أهمية بالغة للمعلومات المالية، حيث أصبحت المرجع الذي إعتمدته الكثير من الدول في إصدار معاييرها المحاسبية أو التطبيق المباشر لها.

والجزائر حذت حذو الدول التي إعتمدت تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة، إذ يشكل إعداد النظام المحاسبي المالي خطوة هامة في عملية تطبيقها في الجزائر، وذلك في سياق الإصلاحات الإقتصادية الرامية إلى مواكبة متطلبات إقتصاد السوق، وللإستجابة لإحتياجات أطراف عديدة من مستخدمي المعلومات المحاسبية، والتي يأتي في مقدمتها المستثمرون الدوليون، من خلال توفيق البيئة المحاسبية الجزائرية مع البيئة المحاسبية الدولية، وقد صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، ومن المقرر أن الشروع في تطبيقه بداية من جانفي 2010.[1]

[1]- أمر رقم 08-02 مؤرخ في 24 جويلية 2008، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، المادة رقم 62.

المبحث الأول: عرض النظام المحاسبي المالي

بسبب النقائص العديدة التي ظهرت على المخطط المحاسبي الوطني أصبح من الضروري على الجزائر تبني نظام محاسبي جديد مبني على قواعد محاسبية دولية موحدة، من شأنه أن يقود بعض القرارات سواء من داخل أو خارج المؤسسة إلى الوجهة الصحيحة، بالإضافة إلى إيجابيات عديدة تغير جذريا قواعد ومبادئ المهنة المحاسبية في الجزائر.

المطلب الأول: النظام المحاسبي المالي، أهدافه وخصوصياته

في هذا المطلب يمكن عرض أهم أهداف وإستحداثات النظام المحاسبي المالي بالإضافة إلى الفرضيات الأساسية له. كما سيتم التطرق إلى أهم نقاط الإختلاف بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة فيما يلي:

1- أهداف النظام المحاسبي المالي:

يمكن إبراز أهم الأهداف المنتظرة من تطبيق النظام المحاسبي المالي كما يلي:[1]

- توفير معلومات مالية مفهومة وموثوق بها دوليا.

- إعطاء صورة صادقة وحقيقية للوضعية المالية، الأداء والتغيرات في الوضعية المالية للمؤسسات.

- جعل القوائم المالية للمؤسسات قابلة للمقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن، أو بين عدة مؤسسات تمارس نفس النشاط أو في نفس القطاع داخل الوطن وخارجه، أي في الدول التي تطبق المعايير الدولية للمحاسبة.

- نشر معلومات وافية، صحيحة، موثوق بها وتتمتع بشفافية أكبر، تؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين فيها وتسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسات، وتساعد في فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لإتخاذ القرارات من طرف المستعملين.

[1]- *Samir MEROUANI, le projet du nouveau système comptable algérien, anticiper et préparer le passage, mémoire de magistère en sciences de gestion, l'école supérieure de commerce, Alger, 2007- 2008, p94.*

2- الإستحداثات الجديدة للنظام المحاسبي المالي:

يتميز النظام المحاسبي المالي بأربعة إستحداثات رئيسية يمكن إيجازها فيما يلي:[1]

- الإختيار الدولي الذي يقرب ممارستنا المحاسبية بالممارسة العالمية، والذي سيسمح للمحاسبة بأن تعمل على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الإقتصاد المعاصر وإعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات.

- الإعلان بصفة أكثر وضوحا عن المبادئ والقواعد التي توجه التسجيل المحاسبي للمعاملات، تقييمها وإعداد القوائم المالية، الأمر الذي سيسمح بالتقليل من أخطار التلاعب الإرادي بالقواعد، وتسهيل مراجعة الحسابات.

- النظام المحاسبي الجديد أخذ على عاتقه إحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية، الأمر الذي يسمح لهم بالحصول على معلومات مالية منسجمة ومقروءة تخص المؤسسات وتمكن من إجراء المقارنات وإتخاذ القرارات.

- الكيانات الصغيرة وإمكانية تطبيقها لنظام معلومات مبني على محاسبة مبسطة.

3- فرضيات النظام المحاسبي المالي:

يمكن أن نميز فرضيتين أساسيتين يقوم عليها النظام المحاسبي المالي:[2]

- الإستيعاب الجديد للمحاسبة:

عكس النظام المحاسبي السابق المبني على تصور يأخذ بعين الإعتبار القيود القانونية والضريبية، النظام المحاسبي الجديد يتقيد بالتسجيل بصفة وافية وفق المميزات والحقائق الإقتصادية للمعاملات والأحداث إستجابة لمتطلبات المستثمرين الذين يريدون معلومة شفافة.

هذا التصور الجديد للمحاسبة المستلهم من المحاسبة الانجلوسكسونية يتطلب من كل الأطراف

---

[1]- اليوم الدراسي الثامن، النظام المحاسبي المالي الجديد 2009/2008، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 12 أفريل 2008، ص2.

[2]- نفس المرجع، ص 3،2.

المعنية بالمعلومة المالية، إعادة نظر عميقة والتي تتطلب إحتياجات هامة لرفع وتحسين المستوى، وإعداد برامج التكوين في المحاسبة.

- تمييز القانون المحاسبي عن القانون الجبائي:

إذا كانت لحد الساعة المحاسبة مقيدة بإدماج القواعد الجبائية، فإن النظام الجديد يفرض إستقلالية القانون المحاسبي على القانون الجبائي.

ومن هذا فإن التصريحات الجبائية يتم إعدادها بعد معالجة الجداول المالية للمؤسسات إعتبارا للقيود الجبائية.

وفي هذه الحالة فإن تحديد، معالجة وتغيير بعض النصوص خاصة النصوص الجبائية ضرورية لمطابقتها مع الأحكام المحاسبية الجديدة.

4- عناصر الإختلاف بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة:

النظام المحاسبي المالي غير متوافق بصفة كاملة مع المعايير الدولية للمحاسبة، حيث توجد هناك بعض الإختلافات نوجزها فيما يلي:

- نص النظام المحاسبي المالي على قواعد خاصة بمسك وتنظيم المحاسبة، قائمة حسابات وتسجيل العمليات في هذه الحسابات، وهي عناصر لم تعالج من طرف المعايير الدولية للمحاسبة.

- وضع النظام المحاسبي المالي محاسبة مبسطة للمؤسسات الصغيرة (TPE) التي ترتكز على حركات الخزينة، في حين لم تعالج المعايير الدولية للمحاسبة ولم تتطرق لأي إجراء بخصوص هذه المؤسسات.

- المعايير الدولية للمحاسبة يسهل تطويرها وتحديثها من طرف مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، لأنها تصدر تباعا وتعالج الظروف الجديدة، بينما النظام المحاسبي المالي يكون وقت إعداده يحتوي فقط على نصوص المعايير الصادرة في ذلك الوقت، ويكون الإشكال بالنسبة للمعايير التي تصدر مستقبلا، هل يتم إحتوائها من خلال قوانين ومراسيم أو يتم إعادة تشكيل النظام المحاسبي المالي.

- لم يوضح النظام المحاسبي المالي كيفية وإجراءات الإنتقال إلى مرحلة تطبيقه لأول مرة، في حين أن هذه الإجراءات مبينة بوضوح في المعيار الدولي الأول للتقارير المالية (IFRS1).

المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي وتنظيم المحاسبة في النظام المحاسبي المالي

عكس المخطط المحاسبي الوطني فقد جاء النظام المحاسبي المالي بإطار مفاهيمي الذي يمكن إستعراضه في هذا المطلب بالإضافة إلى تنظيم المحاسبة.

1- الإطار المفاهيمي:

يحتوي الإطار المفاهيمي على المبادئ والفرضيات المحاسبية، الخصائص النوعية للمعلومة المالية، بالإضافة إلى تعريف الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، الإيرادات والأعباء:

1-1 مجال التطبيق:

يطبق النظام المحاسبي المالي على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بإقامة محاسبة مالية، ويستثنى في هذا المجال الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.[1]

ومنه يلتزم بمسك محاسبة مالية كل من:[2]

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.

- التعاونيات.

- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع والخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات إقتصادية مبنية على عمليات متكررة.

- كل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعون لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

---

[1]- قانون رقم 07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة رقم 2.

[2]- نفس المرجع، المادة رقم 4، 5.

يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

1-2 الفرضيات والمبادئ المحاسبية:

يحتوي الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي على فرضيات ومبادئ محاسبية أساسية، يمكن أن نستعرضها فيما يلي:

1-2- 1 الفرضيات المحاسبية:

هناك فرضيتين لإعداد القوائم المالية هما:

- محاسبة الإلتزام.
- إستمرارية الإستغلال.

1-2-2 المبادئ المحاسبية الأساسية:

تتمثل المبادئ المحاسبية الأساسية فيها ما يلي:

- الوحدة المحاسبية.
- الوحدة النقدية.
- الأهمية النسبية.
- إستقلالية الدورات.
- الحيطة والحذر.
- ديمومة تطبيق الطرق والمبادئ المحاسبية.
- التكلفة التاريخية.
- عدم المساس بالميزانية الإفتتاحية.
- تغليب الواقع الإقتصادي على المظهر القانوني.

- الصورة الصادقة.

- عدم المقاصة.

- القيد المزدوج.

3-2-1 الخصائص النوعية للمعلومات المالية:

الخصائص هي الصفات التي تجعل المعلومة المقدمة في الكشوف المالية مفيدة للمستعملين وتتمثل في ما يلي:

- **الدلالة:**

تكون أي معلومة ذات دلالة عندما تستجيب لإحتياجات المستعملين في إتخاذ القرارات وتعطي لمستعملي القوائم المالية نظرة حول الوضعية المالية للمؤسسة وتساعدهم في تقييم الأحداث الماضية، الحالية والمستقبلية.[1]

- **المصداقية:**

تكون أي معلومة ذات مصداقية عندما تخلوا من الأخطاء والإنحرافات، ويستطيع المستعملين أن يضعوا ثقتهم فيها وإذا تم إعدادها إستنادا إلى المقاييس الآتية:[2]

- البحث عن الصورة الصادقة.

- أولوية الواقع الإقتصادي على المظهر القانوني.

- الحياد.

- الحيطة.

- الشمولية.

---

[1]- *Philippe TOURON, <u>Comptabilité en IFRS</u>, Edition d'organisation, Paris, 2004, p9.*

[2] - *Mohamed FESSI, <u>les normes IAS/IFRS</u>, séminaire novembre 2007, Alger, p13-17.*

- **قابلية المقارنة:**

تكون المعلومة قابلة للمقارنة إذا تم إعدادها وتقديمها بصفة متناسقة تسمح لمستعمليها القيام بمقارنات مهمة في الزمن وبين المؤسسات.

- **قابلية الفهم:**

المعلومات المعطاة في القوائم المالية يجب أن تكون مفهومة من طرف المستعملين، بإفتراض أن هؤلاء المستعملين يملكون معرفة قاعدية في الأعمال، النشاطات الإقتصادية والمحاسبة، أي أن هذه المعلومات يجب أن تكون غير معقدة.[1]

4-2-1 مفاهيم مختلفة:

يحتوي الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي على تعريفات لكل من الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، الإيرادات والأعباء كما يلي:

- **الأصول:**

الأصول هي عبارة عن موارد مراقبة من طرف المؤسسة ناتجة عن أحداث ماضية، وينتظر منها تحقيق مزايا إقتصادية مستقبلية.[2]

وتتكون الأصول من:[3]

- **الأصول الجارية:** وتحتوي على:

- الأصول التي تتوقع المؤسسة تحقيقها (أو بيعها أو إستهلاكها) في إطار دورة الإستغلال العادية.

- الأصول التي تتم حيازتها أساسا لأغراض المبادلات التجارية أو لمدة قصيرة ويتوقع للمؤسسة

[1] - *Philippe TOURON, op-cit, p 9.*

[2]- *Tarik ESSAYOUTI, Les normes IFRS, séminaire 18-19 Décembre 2004, Hôtel Sheraton, ALGER, p30.*

[3]- المرسوم التنفيذي رقم 08- 156 المؤرخ في 26 ماي 2008 يتضمن أحكام القانون رقم 07- 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي، المادة رقم 21.

تحقيقها خلال 12 شهرا.

- السيولة أو شبه السيولة التي لا يخضع إستعمالها لقيود.

- **الأصول غير الجارية:** وتحتوي على:

- الأصول المعدة لإستعمالها بصفة مستمرة لتغطية إحتياجات أنشطة المؤسسة مثل الأصول الثابتة المادية أو المعنوية.

- الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير المعدة لأن يتم تحقيقها خلال 12 شهرا إبتداءا من تاريخ الإقفال.

- **الخصوم:**

تشمل الخصوم الإلتزامات الحالية والناتجة عن الأحداث الإقتصادية الماضية، يتم الوفاء بها مقابل النقصان في الموارد، وينتظر منها الحصول على منافع إقتصادية.

- **الأموال الخاصة:**

الأموال الخاصة هي الحصة المتبقية من أصول المؤسسة بعد طرح كل خصومها.[1]

- **الإيرادات:**

تتمثل الإيرادات في زيادة المنافع الإقتصادية أثناء الدورة المحاسبية في إطار زيادة الأصول أو النقصان في عناصر الخصوم.

- **الأعباء:**

تمثل الأعباء إنخفاض في المنافع الإقتصادية أثناء الدورة المحاسبية في إطار نقصان الأصول أو زيادة الخصوم.

[1]- *Philippe TOURON, op- cit, p10.*

2- تنظيم المحاسبة:

يكون تنظيم المحاسبة حسب النظام المحاسبي المالي كما يلي:[1]

- تمسك المحاسبة بالعملة الوطنية المتمثلة في الدينار الجزائري.

- تحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية.

- تكون أصول وخصوم المؤسسة محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة في السنة على الأقل، على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية.

- تحرر الكتابات المحاسبية حسب مبدأ "القيد المزدوج" وبدون مقاصة.

- يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها، وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند إليها.

- تستند كل كتابة محاسبية على وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصداقية، الحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق.

- يجب القيام بإجراء قفل موجه إلى تجميد التسلسل الزمني وضمان عدم المساس بالتسجيلات، كما تمسك المؤسسات دفاتر محاسبية متمثلة في دفتر اليومية، دفتر الأستاذ ودفتر الجرد.

- يرقم رئيس المحكمة مقر المؤسسة ويؤشر على دفتر اليومية ودفتر الجرد، ويجب أن تكون الدفاتر المحاسبية المرقمة والمؤشر عليها بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش.

- تلتزم المؤسسة بحفظ الوثائق الثبوتية لمدة عشر سنوات إبتداءا من تاريخ إقفال كل سنة مالية محاسبية.

- تمسك المحاسبة يدويا أو عن طريق الإعلام الآلي.

---

[1]- القانون رقم 07- 11، مرجع سبق ذكره، المواد 12- 24.

المطلب الثالث: قواعد التسجيل المحاسبي والتقييم

تتشكل قواعد التسجيل المحاسبي والتقييم في النظام المحاسبي المالي، من مبادئ وقواعد عامة، قواعد خاصة وطرق معالجة بعض العمليات الخصوصية، يتم تطبيقها على العناصر التي تحتوي عليها القوائم المالية.

1- المبادئ والقواعد العامة للتسجيل المحاسبي والتقييم:

تتمثل في المبادئ الأساسية للتسجيل المحاسبي وقواعد التقييم، ويمكن التطرق إليها فيما يلي:

1-1 التسجيل في الأصول، الخصوم، النواتج والأعباء:

يتم التسجيل في الأصول، الخصوم، النواتج والأعباء، عندما:[1]

- يكون من المحتمل أن تعود هذه العناصر بمنفعة اقتصادية مستقبلية.

- يكون للعنصر تكلفة أو قيمة يمكن تقييمها بصورة صادقة.

- تسجل النواتج المتأتية من أنشطة عادية عندما تكون المؤسسة قد حولت إلى المشتري كل المخاطر والمنافع المتعلقة بالملكية، حيث لا تتدخل المؤسسة في عملية التسيير والمراقبة المتعلقة بها مع إمكانية تقييم هذه النواتج بصورة موثوقة.

2-1 القواعد العامة للتقييم:

- إن طريقة التقييم العامة للأصول، الخصوم، النواتج والأعباء، مبنية على قاعدة عامة وهي مبدأ التكلفة التاريخية.[2]

غير انه يمكن التقييم في بعض الشروط وبعض العناصر بـــ:[3]

---

[1]- *Conseil National de la Comptabilité, Projet 7 de système Comptable Financiers, Alger, juillet, 2006, l'article 311-1.*

[2]- *Abdelhamid DJILLALI et autres, les normes internationales IAS/IFRS et projet du nouveau plan comptable national, séminaire juin 2005, koléa, Alger, p3.*

[3] *-Ibid, p3.*

- القيمة العادلة *(la juste valeur)*.

- قيمة الإنجاز *(la valeur de réalisation)*.

- القيمة المستحدثة *(la valeur actualisé)*.

- في نهاية كل دورة محاسبية، تقدر المؤسسة إذا كان هناك مؤشر على إمكانية الخسارة أو النقصان في قيمة أصل معين، وإذا وجد هذا المؤشر، يجب على المؤسسة أن تقدر القيمة القابلة للتحصيل للأصل بحيث أن:

الخسارة في القيمة = القيمة المحاسبية الصافية – القيمة القابلة للتحصيل.

تقيم القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي الذي يمثل المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع الأصل عند إبرام أي صفقة في ظروف المنافسة العادية منقوصا منه تكاليف الخروج، وقيمة المنفعة للأصل التي تمثل القيمة المستحدثة للتدفقات النقدية المتوقعة في المستقبل الناتجة عن استعمال الأصل إلى غاية التنازل عليه.[1]

عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل أقل من القيمة المحاسبية الصافية، هنا يعتبر الفرق خسارة قيمة، وتثبت هذه الخسارة بإنخفاض الأصل المعني وإدراجها محاسبيا ضمن الأعباء.

أما فيما يخص خسارة القيمة المتعلقة بالسنوات السابقة، يتم إرجاعها ضمن النواتج عندما تصبح القيمة القابلة للتحصيل لهذا الأصل أكبر من قيمته المحاسبية الصافية خلال الدورة الجارية.

2- القواعد الخاصة للتسجيل المحاسبي والتقييم:

القواعد الخصوصية للتسجيل المحاسبي والتقييم، هي قواعد تكمل القواعد العامة، وتتعلق بالعناصر التالية:

---

[1]- *Conseil National de la Comptabilité, op-cit, l'article 312- 6.*

1-2 الأصول الثابتة المادية والمعنوية:

الأصول الثابتة المادية للمؤسسة هي أصول مادية موجهة للاستعمال في إنتاج السلع، أو توريد الخدمات، أو تأجيرها للغير أو إستعمالها لأغراض إدارية خلال أكثر من دورة محاسبية.

أما الأصول الثابتة المعنوية فهي أصول بدون وجود مادي (غير ملموسة) قابلة للتحديد وموجهة لنفس الإستعمال، وكلا من الأصول الثابتة المادية والمعنوية يكونا تحت مراقبة وإستعمال المؤسسة.[1]

وتحسب تكلفة الأصول الثابتة كما يلي:

- تقيم الأصول الثابتة بقيمتها المنسوبة إليها ويضاف إليها مجموع تكاليف الشراء، مصاريف التثبيت، الرسوم المدفوعة والأعباء المباشرة الأخرى وإستثناء المصاريف العامة والمصاريف الإدارية.

- إن التثبيتات المنتجة من طرف المؤسسة تتكون من تكلفة العتاد، اليد العاملة وأعباء الإنتاج الأخرى، يضاف إلى تكلفة الإنشاء أو الإقتناء تكلفة التفكيك أو تكلفة تجديد الموقع عند إنقضاء مدة الإنتاج.

- تدرج النفقات اللاحقة المتعلقة بالأصول الثابتة في الأعباء، وفي حالة ما إذا كانت تلك النفقات تزيد من القيمة المحاسبية للأصل فإنها تضاف إلى حساب الأصول الثابتة.

1-1-2 الإهتلاكات:

الإهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل مادي أو غير مادي، ويتم إدراجه ضمن الأعباء. حيث يتم توزيعه من خلال توزيع منتظم للمبلغ القابل للإهتلاك للأصل المعني على مدة منفعته، مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة للأصل في نهاية مدة منفعته، إذ تعبر القيمة المتبقية عن المبلغ الصافي الذي يرتقب الحصول عليه عند إنتهاء مدة منفعة الأصل بعد طرح التكاليف المنتظرة لخروجه، ويتم إعادة فحص مدة المنفعة، طريقة

[1]- *François MECHIN et autres,* *Normes IFRS et PME*, *Dunod, paris, 2004, p 36,37.*

الإهتلاك والقيمة المتبقية دوريا، وفي حالة تعديل التقديرات والتوقعات السابقة، فيجب كذلك تعديل مخصصات الإهتلاكات للدورة الجارية والدورات اللاحقة.[1]

2-1-2 عقارات التوظيف:

تشكل عقارات التوظيف ملكا عقاريا متمثل في أرض أو بناية مملوكا لتقاضي أجر، لا يكون الغرض منه الإستعمال في إنتاج أو تقديم سلع، أو خدمات، أو لأغراض إدارية، أو للبيع في إطار النشاط العادي.

فبعدما يتم التسجيل الأولي للعقارات الموظفة في حسابات الأصول الثابتة المادية يتم تسجيلها بعد ذلك إما بتكلفتها مطروحا منها مجموع الإهتلاكات وخسائر القيمة أو بقيمتها العادلة.

3-1-2 الأصول البيولوجية:

يتم تقييم الأصول البيولوجية بقيمتها العادلة منقوصا منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع وفي حالة عدم القدرة على تقدير القيمة الحقيقية بصورة صادقة يتم تقييمها بتكلفتها منقوصا منها جميع الإهتلاكات وخسائر القيمة.

4-1-2 المعالجة البديلة المسموح بها في تسجيل وتقييم الأصول الثابتة المادية:

يتم تقييم الأصول الثابتة المادية بتكلفتها مطروحا منها الإهتلاك المتراكم وخسائر القيمة، إلا أنه هناك طريقة أخرى في التقييم مسموح بها في نهاية كل دورة وهي المبلغ المعاد تقييمه أي القيمة العادلة في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها الإهتلاكات المتراكمة اللاحقة وخسائر القيمة المتراكمة اللاحقة. وبعد إعادة التقييم تحدد المبالغ القابلة للإهتلاك على أساس المبالغ المقيمة ثانية.

[1]- *Conseil National de la Comptabilité, op-cit, les articles 321-1, 321- 2.*

2-2 الأصول الثابتة المالية (غير الجارية):

الأصول الثابتة المالية هي جميع الأصول المالية ماعدا القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية جارية، وتتكون الأصول المالية غير الجارية من العناصر التالية:[1]

- سندات المساهمة والحقوق المرتبطة بها.
- السندات المرتبطة بنشاطات المحافظ الإستثمارية.
- قيم التوظيف المحتفظ بها حتى تاريخ إستحقاقها.
- القروض والحقوق التي تصدرها المؤسسة وليست لها نية في بيعها في المدى القصير.

3-2 المخزونات وما هو قيد الإنجاز:

المخزونات هي أصول تمتلكها المؤسسة وتكون معدة للبيع في إطار الإستغلال الجاري، أو أصول قيد الإنجاز قبل البيع، أو مواد أولية، أو توريدات تستهلك في عملية الإنتاج وتقديم الخدمات.

تصنف المخزونات في شكل أصول جارية أو أصول غير جارية تبعا لوجهتها أو إستعمالها من طرف المؤسسة.

كما تشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف المتعلقة بها إلى غاية إيصال المخزونات إلى مكانها، وفي حالة عدم القدرة على تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم، فإن المخزونات يتم تقييمها بتكلفة شراء أو إنتاج أصول مساوية لها تقدر في أقرب تاريخ لشراء أو إنتاج الأصول المعنية.

كما أنه يتم تقييم المخزونات بأقل قيمة بين تكلفتها وقيمة إنجازها الصافية، هذه الأخيرة هي سعر البيع المقدر مطروحا منه تكلفة الإتمام والتوزيع، وهذا طبقا لمبدأ الحيطة والحذر. وعند خروج المخزونات أو عند الجرد يتم تقييمها بطريقة الداخل أولا الصادر أولا (FIFO) أو بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة.

---

[1]- *Conseil National de la Comptabilité, op-cit, l'article 322-1.*

بالنسبة للمنتجات الزراعية تقيم بعد التسجيل الأولي وفي نهاية كل دورة بقيمتها العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع، وأي خسارة أو ربح ناتجة عن ذلك تسجل في النتيجة الصافية التي تحدث فيها تلك التغيرات.[1]

4-2 الإعانات المالية:

الإعانات العمومية هي عملية تحويل موارد عمومية معدة لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد من الإعانة مع إمتثاله لبعض الشروط.

تدرج الإعانات كالإيرادات في حساب النتيجة في سنة مالية أو عدة سنوات إذا كانت موجهة لتدعيم تكلفة مرتبطة بها، وإذا كانت تخص أصول قابلة للإهتلاك تدرج كإيرادات حسب تناسب الإهتلاك. أما الإعانات التي تتعلق بأصول غير قابلة للإهتلاك توزع على المدة التي تكون فيها غير قابلة للبيع. وإذا لم يكن هناك شرط عدم قابلية البيع، فإن الإعانة تسجل في شكل نتيجة على مدى 10 سنوات حسب الطريقة الخطية.

3- طرق معالجة بعض العمليات الخصوصية:

تطرق النظام المحاسبي المالي إلى طرق معالجة بعض العمليات الخصوصية، حيث خصص لها معالجة أكثر واقعية ووضوح، والمتمثلة في العناصر التالية:

1-3 عقود الإيجار– التمويلي:

عقد الإيجار هو عبارة عن إتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة، عن حق إستعمال أصل مقابل سلسلة دفوعات.[2]

ويمكن التمييز بين:

عقد الإيجار التمويلي: هو عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل كامل مخاطر ومنافع الأصل إلى المستأجر، مع إمكانية تحويل ملكيته أو عدم تحويلها عند إنتهاء مدة العقد.

---

[1]- *Samir MEROUANI, op- cit, p81.*

[2] - *Sofiane BENBELKACEM, Les Contrats de Location-Financement : Une évolution majeure instituée par les normes IAS/IFRS, séminaire 20-21 mai 2008, Université Mouloud Mammeri, Tizi-Ouzou, p2.*

ويتميز الإيجار التمويلي بالخصائص التالية:[1]

- تحويل ملكية السلع إلى المستأجر خلال مدة العقد.

- إمكانية شراء السلعة من طرف المستأجر خلال مدة العقد.

- مدة التأجير يجب أن تشمل أغلبية مدة حياة السلعة.

- القيمة المستحدثة للدفعات الدنيا يجب أن تكون متوافقة تقريبا مع القيمة التجارية للسلعة.

- نوعية السلع المؤجرة تسمح للمستأجر فقط باستعمالها.

- الخسائر الناتجة عن إلغاء الإيجار يتحمل تكاليفها المستأجر.

- إمكانية المستأجر في تجديد العقد لمدة أخرى يكون بأجر أقل نوعا ما من السعر العادي الجاري في السوق.

عقد الإيجار البسيط: هو عقد إيجار غير عقد الإيجار التمويلي، وتصنيف عقد الإيجار بمثابة عقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار بسيط يتوقف على واقع المعاملة التجارية (الصفقة) بدلا من شكل العقد أو صياغته.

وتتم محاسبة عقد الإيجار التمويلي كما يلي:

- عند المستأجر، يدرج ضمن الأصول الثابتة بقيمته العادلة أو المستحدثة للمدفوعات الدنيا في عقد الإيجار، وتسجل إلتزامات دفع الإيجار في حسابات الخصوم.

- عند المؤجر، يسجل الأصل بقيمته العادلة ضمن الحقوق في الميزانية.

2-3 الضرائب المؤجلة:

الضريبة المؤجلة هي طريقة محاسبية تتمثل في إدراج الضريبة كعبء في النتيجة لعمليات السنة المالية وحدها.

---

[1]- *Sofiane BENBELKACEM, op-cit, p2.*

إذ تعتبر الضريبة المؤجلة ضريبة على الأرباح سيتم دفعها (خصم ضريبي مؤجل) أو قابلة للإسترجاع (أصل ضريبي مؤجل) خلال السنوات المالية المستقبلية، وتنشأ الضرائب المؤجلة عن:[1]

- الفوارق الزمنية بين الإثبات المحاسبي لإيراد أو عبء ما وإحتسابه في النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة.

- العجز الجبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في المستقبل.

- التعديلات وعمليات الحذف أو إعادة معالجة تتم في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة.

3-3 المزايا الممنوحة للعمال:

تدرج المنافع التي تمنحها المؤسسة للعاملين لديها سواء كانوا في وضعية خدمة أو لا ضمن الأعباء، هذا في مقابل قيام العمال بالعمل المقرر منهم مقابل تلك المنافع أو بمجرد أن الشروط التي تخضع لها الإلتزامات التعاقدية للمؤسسة إزاء عمالها متوفرة.

وفي نهاية كل دورة تشكل المؤسسة مؤونات لإلتزاماتها تجاه عمالها على أساس قيمة مجموع إلتزاماتها المتمثلة في المعاشات، تعويضات ومبالغ مقدمة للعمال الحالين على التعاقد.

4-3 العمليات التي تتم بالعملة الأجنبية:

تحول الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة إلى العملة الوطنية إستنادا إلى سعر الصرف المعمول به يوم إبرام الصفقة، أما بالنسبة للحقوق والديون الخاصة بالتعاملات التجارية يتم الأخذ بسعر الصرف المعمول به عند الإتفاق، أما فيما يخص الحقوق والديون الخاصة بالتعاملات المالية فإن سعر الصرف الذي يأخذ به هو سعر تاريخ إجراء المعاملة.

ويتم تسجيل الفوارق الناتجة عن التغير في سعر الصرف في الأعباء المالية في حالة خسارة وفي النواتج المالية في حالة الربح.

[1]- *Conseil National de la Comptabilité, op-cit, l'article 344-2.*

5-3 تغيير التقديرات، الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء:

يكون هناك تغيير في التقديرات المحاسبية إذا كانت مبنية على معلومات جديدة أو تسمح بالحصول على معلومات موثوق فيها، و تخص هذه التغييرات السنة المالية الجارية أو السنوات المالية اللاحقة إذا كانت تخصها أيضا.[1]

يخص تغيير الطرق المحاسبية تغيير المبادئ، الأسس، الإتفاقيات، القواعد والتطبيقات الخاصة المطبقة في المؤسسة بهدف إنشاء وعرض القوائم المالية.[2]

إضافة إلى ذلك، هناك الأخطاء التي يتم إكتشافها أثناء الدورة، المتعلقة بأخطاء مرتكبة في إعداد القوائم المالية لدورة أو عدة دورات سابقة، وبالتالي يعد ذلك إخلالا بمبدأ الصورة الصادقة في إعداد القوائم المالية للدورات السابقة، ويؤثر على القوائم المالية بين الدورات. و يتم تحميل أخطاء الدورات السابقة على الأموال الخاصة للدورة الجارية.

6-3 الحسابات المجمعة:

يقصد بالتجميع التمثيل المحاسبي للمؤسسة الأم لجميع الفروع التابعة لها، وهذا بهدف إعداد حسابات مجمعة وقوائم مالية مجمعة وتقديمها كما لو كانت مؤسسة واحدة.[3]

وتعتبر المؤسسة أنها تراقب مؤسسة أخرى في الحالات الآتية:[4]

- الإمتلاك المباشر أو غير المباشر لأغلبية حقوق التصويت في مؤسسة أخرى.

- السلطة على أكثر من نصف حقوق التصويت المتحصل عليها في إطار إتفاق مع الشركاء الآخرين أو المساهمين.

- إمتلاك سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري مؤسسة أخرى.

---

[1]- *Conseil National de la Comptabilité, op-cit, l'article 338-1.*

[2]- قانون رقم 07- 11، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 39.

[3] - *Rezika TABANI, L'impact des normes IAS/IFRS sur les déclarations comptables des groupes d'entreprises, séminaire 20-21 mai 2008, Université Mouloud Mammeri, Tizi-Ouzou, p6.*

[4]- المرسوم التنفيذي رقم 08- 156، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 40.

- إمتلاك سلطة تحديد السياسات المالية والعملياتية للمؤسسة.

- إمتلاك سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في إجتماعات هيئات تسيير المؤسسة.

4- المحاسبة المطبقة على المؤسسات الصغيرة:

يمكن للمؤسسات الصغيرة والتي تحدد خصائصها من طرف القانون، أن تستعمل نظام محاسبي مبسط يقوم على المقبوضات والمدفوعات ويدعى بمحاسبة الخزينة. ويجب توفر ما يلي في محاسبة الخزينة:

- دفتر الخزينة (دفتر وحيد أو دفتر للنفقات ودفتر للإيرادات).

- حفظ سندات إثبات داخلية أو خارجية لإثبات القيود المسجلة في دفاتر الخزينة.

المطلب الرابع: عرض القوائم المالية و قائمة الحسابات

تطرق النظام المحاسبي المالي إلى القوائم المالية التي يجب على المؤسسات إعدادها، كما قام بوضع قائمة حسابات تشمل كل حسابات الميزانية وحسابات التسيير.

1- القوائم المالية:

القوائم المالية هي عبارة عن صورة عن الوضعية والأداء المالي للمؤسسة.[1]

1-2 الترتيبات المتعلقة بالقوائم المالية:

حسب النظام المحاسبي المالي يجب أن تتوفر عدة ترتيبات تخص القوائم المالية يمكن إبراز أهمها فيما يلي:[2]

- يجب أن تعرض القوائم المالية بصفة وافية الوضعية المالية للمؤسسة، نجاعتها وكل تغيير يطرأ على حالتها المالية، ويجب أن تعكس هذه القوائم مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات المؤسسة وأثار الأحداث المتعلقة بنشاطها.

[1] - *Mohamed FESSI, op-cit, p20.*

[2]- قانون رقم 07- 11، مرجع سبق ذكره، المواد رقم 26- 29.

- تضبط القوائم المالية تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه أربعة أشهر من تاريخ إقفال الدورة المحاسبية، ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي قد تنشرها المؤسسة.

- تعرض القوائم المالية لزوما بالعملة الوطنية.

- توفر القوائم المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة، حيث يتضمن كل قسم من أقسام الميزانية، حساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة إشارة إلى مبلغ السنة الماضية، ويتضمن الملحق معلومات مقارنة تأخذ شكل وصفي وعددي. وفي حالة عدم إمكانية مقارنة أحد الأقسام العددية من أحد القوائم المالية مع الأقسام العددية من القوائم المالية للسنة السابقة (بسبب تغيير طرق التقييم والعرض) يكون من الضروري تكييف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل المقارنة ممكنة.

2-1 عناصر القوائم المالية:

تحتوي القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي على:[1]

- الميزانية.
- حساب النتائج.
- جدول تدفقات الخزينة.
- جدول تغيرات الأموال الخاصة.
- الملحق.

1-2-1 الميزانية:

تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم، ويبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية.

[1]- قانون رقم 07- 11، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 25.

1-2-2 حساب النتائج:

حساب النتائج هو وضعية ملخصة للأعباء والنواتج المحققة من طرف المؤسسة خلال الدورة، ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع، حيث أنه يبرز نتيجة الدورة سواء كانت ربح أو خسارة، وذلك بالفرق بين قيمتي الأعباء والنواتج.

1-2-3 جدول تدفقات الخزينة:

هو جدول يوضح التغير في التدفقات النقدية بين أول فترة وأخر فترة، حيث يحاول الإجابة على الزيادة أو النقصان في النقدية، إذ أنه يبين تدفقات مقبوضات ومدفوعات المؤسسة خلال نفس الفترة.[1]

ويتم تصنيف التدفقات النقدية وفق أنشطة الإستغلال، الأنشطة الإستثمارية والأنشطة التمويلية.[2]

1-2-4 جدول تغيرات الأموال الخاصة:

يشكل جدول تغيرات الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في العناصر المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة في المؤسسة خلال الدورة.

والمعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في جدول تغيرات الأموال الخاصة تتمثل فيما يلي:[3]

- النتيجة الصافية للدورة.
- التغيرات في الطرق المحاسبية والأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال.
- النواتج والأعباء المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.

[1]- *Azzedine ZBIRI, Importance des tableaux de flux de trésorerie comme élément essentiel des tableaux financiers du SCF Algérien, séminaire 20-21 mai 2008,Université Mouloud Mammeri, Tizi-Ouzou, p2.*

[2]- حسين القاضي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 277.

[3]- *Conseil National de la Comptabilité, op-cit, l'article 450- 1.*

- العمليات والتغيرات التي تمس رأس المال (زيادة أو تخفيض).

- توزيع النتيجة الصافية.

5-2-1 الملحق:

يتضمن الملحق معلومات ذات أهمية أو تفيد في فهم العمليات الواردة في هذه القوائم المالية.[1] بحيث يتم فيه توضيح المعلومات الآتية:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة في مسك الحسابات وإعداد القوائم المالية.

- المعلومات الضرورية المكملة من أجل فهم أحسن للميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة.

- المعلومات التي تخص المؤسسات الشريكة، الفروع والمؤسسة الأم، والعمليات التي تتم مع هذه الأطراف أو مسيريها، بتوضيح طبيعة العلاقات، نوعية التعاملات، حجم ومبلغ التعاملات وسياسة تحديد الأسعار الخاصة بهذه العمليات،... الخ.

- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الضرورية للحصول على صورة صادقة.

2- قائمة الحسابات:

يتم تجميع الحسابات في فئات متجانسة تدعى مجموعات، حيث يوجد لدينا مجموعتين، مجموعة حسابات الميزانية ومجموعة حسابات التسيير.

تحتوي حسابات الميزانية على ما يلي:

- **الصنف الأول**: حسابات رؤوس الأموال.

- **الصنف الثاني**: حسابات الأصول الثابتة.

- **الصنف الثالث**: حسابات المخزونات وما هو قيد الإنجاز.

[1]- المرسوم التنفيذي رقم 08- 156، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 37.

- **الصنف الرابع:** حسابات الغير.

- **الصنف الخامس:** الحسابات المالية.

أما العمليات المتعلقة بحساب النتائج فتوزع إلى صنفين من حسابات التسيير، كالأتي:

- **الصنف السادس:** حسابات الأعباء.

- **الصنف السابع:** حسابات النواتج.

تستعمل المؤسسة الأصناف 0، 8، 9 غير المستعملة على مستوى الإطار المحاسبي، إختياريا وذلك لمتابعة محاسبتها التسييرية وإلتزاماتها المالية خارج الميزانية، أو من أجل عمليات خاصة محتملة قد لا يكون لها موقع في الأصناف الأخرى.

إن قائمة الحسابات ذات رقم ورقمين تشكل الإطار المحاسبي الواجب تطبيقه على جميع المؤسسات مهما كان نشاطها وحجمها، إلا إذا كانت هناك ترتيبات خاصة تعنيها، ويمكن للمؤسسات داخل هذا الإطار أن تفتح حسابات فرعية تستجيب لإحتياجاتها.

المبحث الثاني: المقارنة بين المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني

يحتوي النظام المحاسبي المالي على عدة قواعد ومبادئ محاسبية مبنية على أسس المعايير الدولية للمحاسبة، وهذا ما يختلف نوعا ما عن القواعد المحاسبية المعتمدة من طرف المخطط الوطني للمحاسبة.

ومن خلال هذا المبحث نحاول إبراز أهم نقاط الإختلاف بين النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني من خلال بعض العناصر التي تمثل إختلاف جوهري.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي

يحتوي النظام المحاسبي المالي على إطار تصوري الذي يعتبر وسيلة لفهم المعايير المحاسبية وتطبيقها،[1] إذ يهدف إلى تحديد المبادئ والإتفاقيات المحاسبية، فرضيات إعداد القوائم

[1]- *Mohamed FESSI, op-cit, p5.*

المالية والخصائص النوعية للمعلومة المالية، بالإضافة إلى تعريف الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، الأعباء والنواتج.

في حين نجد المخطط الوطني للمحاسبة لسنة 1975 لا يحتوي على إطار تصوري للنظام المحاسبي.

المطلب الثاني: القوائم المالية

تحتوي القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي على:[1]

- الميزانية.
- جدول النتائج.
- جدول تدفقات الخزينة.
- جدول تغيرات الأموال الخاصة.
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات أخرى مكملة.

أما في المخطط المحاسبي الوطني نجد أن القوائم المالية تتضمن كل من الميزانية، جدول حسابات النتائج وجدول تغيرات عناصر الذمة المالية بالإضافة إلى 14 جدول ملحق.

1- الميزانية:

تصنف عناصر الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي إلى عناصر جارية وعناصر غير جارية،[2] وتحتوي على معلومات تخص السنة الماضية لجعل الميزانية قابلة للمقارنة.كما نجد أن الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي تحتوي على عناصر جديدة مثل الإستثمارات المحصل عليها حسب عقد إيجار تمويلي، وعدم إحتوائها على بعض العناصر التي كانت موجودة حسب المخطط المحاسبي الوطني مثل المصاريف الإعدادية.

[1]- المرسوم التنفيذي رقم 08- 156، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 32.

[2]- نفس المرجع، المادة رقم 33.

في حين يتم تقديم الميزانية حسب المخطط المحاسبي الوطني بترتيب الأصول حسب سيولتها والخصوم حسب درجة إستحقاقها.

2- حساب النتائج:

حسب النظام المحاسبي المالي فإنه يمكن تقديم حساب النتائج بطريقتين، وذلك من خلال ترتيب حسابات التسيير إما حسب الوظائف أو حسب طبيعتها.[1] كما يحتوي حساب النتائج حسب النظام المحاسبي المالي على معطيات هامة في التحليل، مثل النتيجة العملياتية، النتيجة المالية. إذ نجد أن النتيجة العملياتية حسب النظام المحاسبي المالي تختلف عن نتيجة الاستغلال حسب المخطط المحاسبي الوطني لأنها لا تحتوي على الإيرادات المالية والمصاريف المالية التي تستعمل في حساب النتيجة المالية.[2]

في حين المخطط المحاسبي الوطني يقدم التكاليف والإيرادات حسب طبيعتها بشكل يسمح بحساب الأرصدة الوسطية للتسيير (مثل: القيمة المضافة، نتيجة الإستغلال،...)،[3] كما نلاحظ كذلك أن حساب النتائج حسب المخطط المحاسبي الوطني لا يحتوي على بعض المؤشرات الهامة في التسيير.

3- جدول تدفقات الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة والملحق:

يعتبر جدول تدفقات الخزينة الذي يحتوي على تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية، أنشطة التمويل والأنشطة الاستثمارية، بالإضافة إلى جدول تغيرات الأموال الخاصة والملحق من القوائم المالية الجديدة، التي تزيد من توضيح الحالة المالية والأداء في المؤسسة. وفضلا على أنها تحتوي على معطيات الدورة السابقة لأغراض المقارنة فإنها تسمح كذلك بتقليل عدد القوائم المالية الموجودة في المخطط المحاسبي الوطني.

في حين نجد أن المخطط المحاسبي الوطني لا يحتوي على جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، والملحق التي تعتبر من القوائم المالية ذات الأهمية الكبيرة في التسيير.

---

[1] - *www.iasb.org / IAS1.*

[2]– صلاح حواس، مرجع سبق ذكره، ص 213.

[3] - *Hamid KHERBACHI et autre, IAS/IFRS sont-elles au service de la sphère réelle ?, séminaire 20-21 mai 2008, Université Mouloud Mammeri, Tizi-Ouzou, p5.*

المطلب الثالث: الأصول الثابتة المادية

1- التقييم:

تقيم الأصول الثابتة المادية حسب النظام المحاسبي المالي بتكلفتها التاريخية عند إقتنائها أو إنتاجها، وهذا ما نجده في المخطط المحاسبي الوطني. لكن الفرق هنا يكمن في أن تكلفة الشراء أو الإنتاج حسب النظام المحاسبي المالي تضاف إليها تكلفة إعادة تهيئة المحيط أي إعادته إلى ما كان عليه وهذا العنصر نجده غير موجود في المخطط المحاسبي الوطني.

كما يمكننا النظام المحاسبي المالي من تسجيل بعض الأصول حسب مكوناتها الأساسية (مثال شراء طائرة يمكن أن نفصل بين أجزائها كالمحرك، الهيكل والمقاعد،...) وهذا حسب مدة المنفعة والمبالغ ذات الأهمية النسبية، وهذه النقطة لا يعالجها المخطط المحاسبي الوطني.

2- إعادة التقييم:

حسب النظام المحاسبي المالي يسمح للمؤسسات بإعادة تقييم أصولها الثابتة المادية في كل نهاية دورة محاسبية، في حين أن المخطط المحاسبي الوطني يسمح للمؤسسات أن تقوم بتعديلات وهذا في إطار إعادة التقييم القانوني للأصول الثابتة المادية.[1]

3- الإهتلاكات:

- يسمح للمؤسسات حسب النظام المحاسبي المالي بإستعمال عدة طرق في الإهتلاك (الإهتلاك الخطي، الإهتلاك التصاعدي، الإهتلاك التنازلي والإهتلاك حسب وحدات الإنتاج)، وإختيار الطريقة الملائمة لإستعمالها حسب نوع الأصل الخاضع للإهتلاك، حيث يمكن أن نجد في المؤسسة طريقة أو عدة طرق للإهتلاك مستعملة في أن واحد.

[1]- إعادة التقييم المحاسبي للاستثمارات يسمح بها القانون الجزائري، وهذا من خلال ثلاث مراسيم تنفيذية تحدد معاملات إعادة التقييم:

- المرسوم التنفيذي رقم 90-103 المؤرخ في 1990/03/27.
- المرسوم التنفيذي رقم 93- 250 المؤرخ في 1993/10/24.
- المرسوم التنفيذي رقم 96- 336 المؤرخ في 1996/01/16.

في المخطط المحاسبي الوطني نجد إستعمال هذه الطرق في حساب الإهتلاك مسموح بها، لكن هناك فرق بينه وبين النظام المحاسبي المالي في طريقة الإهتلاك التنازلي، الذي لا يعني الاستهلاك التنازلي الضريبي الذي يقوم على معاملات تحددها إدارة الضرائب كما هو الحال في المخطط المحاسبي الوطني بل يعني الإهتلاك التنازلي الإقتصادي (أي على أساس القيمة الإقتصادية لكي يعكس الوضعية الحقيقية).

- ينص النظام المحاسبي المالي على أن المبلغ القابل للإهتلاك يتم حسابه بعد طرح القيمة المتبقية، عل عكس المخطط المحاسبي الوطني الذي لا يأخذ هذه الأخيرة بعين الإعتبار.

- النظام المحاسبي المالي يعتمد عند حساب الإهتلاكات على مدة المنفعة أو مدة الإستعمال للأصل المعني وليس على مدة حياته كما هو الأمر بالنسبة للمخطط المحاسبي الوطني.

- يسمح النظام المحاسبي المالي بإعادة النظر في مدة وطريقة الإهتلاك المطبقة على الأقل مرة واحدة في السنة، أما المخطط المحاسبي الوطني لم ينص على إجراءات تخص إعادة النظر في مدة وطريقة الإهتلاك.

- تحدد النصوص الجبائية طرق ومدة الإهتلاك حسب المخطط المحاسبي الوطني،[1] بينما ترتكز حسب النظام المحاسبي المالي على إعتبارات إقتصادية فقط.

4- التنازل عن الإستثمارات:

حسب النظام المحاسبي المالي فإن المؤسسة التي تقوم بالتنازل عن الإستثمارات في تاريخ معين، لا يمكنها الإستمرار في عملية حساب الإهتلاكات[2]، حيث أن حساب الإهتلاك للأصل أو الإستثمار المتنازل عنه في تاريخ معين ينبغي أن يتوقف بمجرد قرار التنازل عنه.

أما المخطط المحاسبي الوطني ينص على أن يتم حساب الإهتلاكات إلى غاية تاريخ التنازل الفعلي.[3]

[1] - *Grégory HEEM, Lire les états financiers en IFRS, Editions d'Organisation, Paris, 2004, p17.*

[2]- www.iasb.org / IAS 16.

[3]- شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص54.

المطلب الرابع: الأصول الثابتة غير المادية (المعنوية)

قواعد التسجيل المحاسبي للنظام المحاسبي المالي تؤدي إلى إستبعاد المصاريف الإعدادية من حسابات الأصول وتسجيلها في حسابات الأعباء (عند الإنتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي تطرح المصاريف الإعدادية من الأموال الخاصة)، وتستثنى من ذلك مصاريف البحث والتطوير التي تؤدي إلى زيادة المنافع الإقتصادية المستقبلية، والتي تسجل ضمن الأصول الثابتة المعنوية.[1]

بينما نلاحظ تسجيل كل المصاريف الإعدادية بما فيها مصاريف البحث والتطوير ضمن الإستثمارات حسب المخطط المحاسبي الوطني، بعد تسجيلها حسب طبيعتها ضمن الأعباء.

المطلب الخامس: عقود الإيجار – التمويلي

ينص النظام المحاسبي المالي على أن عقد الإيجار التمويلي يسجل محاسبيا ضمن الأصول الثابتة المادية لأن المؤسسة تتحمل أخطاره وتنتفع من فوائده وبالمقابل تسجل في الخصوم الإلتزامات المتعلقة به بالقيمة المستحدثة أو بالقيمة العادلة هذا بالنسبة للمستأجر، أما فيما يخص المؤجر فيسجل هذه القروض كحقوق والفوائد المستلمة كإيرادات.[2]

في حين نجد أن المخطط المحاسبي الوطني يشترط لأجل ذلك أن تكون هذه الأصول في ملكية المؤسسة، وبالتالي لا يتم تسجيل هذا النوع من الأصول محاسبيا كالإستثمار.

المطلب السادس: المخزونات

تقيم المخزونات حسب النظام المحاسبي المالي حسب التكلفة التاريخية أو حسب القيمة العادلة لبعض العناصر (خاصة في الميدان الفلاحي)، بينما تقيم المخرجات من المخزونات بطريقة الداخل أولا الخارج أولا (FIFO) أو بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة، بينما

---

[1]- *Laurent BAILLY, Comprendre les IFRS, Maxima, Paris, 2005, p 60.*

[2]- *Abdelhamid DJILLALI et autres, les normes internationales IAS/IFRS et projet du nouveau plan comptable national, op-cit, p14.*

المخطط المحاسبي الوطني يسمح بتطبيق الطريقتين السابقتين بالإضافة إلى طريقة أخرى مسموح بها وهي طريقة الداخل أخيرا الخارج أولا (LIFO).

كما أنه حسب النظام المحاسبي المالي يمكن أن يحتوي المخزون على عناصر غير مادية (مثل المعماري الذي قام بدراسات في نهاية المدة و لم يعد الفواتير بعد، لا بد من تقييم هذه الخدمات المقدمة وتسجيلها في المخزونات وتقابلها إيرادات)، على عكس المخطط المحاسبي الوطني الذي يفترض أن تكون عناصر المخزونات مادية حتى يمكن تسجيلها.

المطلب السابع: الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية

حسب المعايير الدولية للمحاسبة فإن أهم مستعملي القوائم المالية هم:[1]

- المستثمرين الحاليين والمستقبليين.
- العمال.
- المقرضين.
- الموردين والمدينون الآخرون.
- الزبائن.
- الدولة.
- المنظمات العمومية والجمهور.

لكن القوائم المالية، تكون موجهة أساسا إلى المستثمرين والمقرضين بالدرجة الأولى.

أما من خلال المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975، ومن خلال القوائم المالية الإجبارية التي فرضها المخطط يمكن إستنتاج الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية والتي تتمثل أساسا في:[2]

[1] - *Hamid KHERBACHI et autre, op-cit, p7.*

[2]- شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص 47.

- المحاسبة الوطنية

- مصالح الضرائب

- البنوك

- أطراف داخلية

- الجمهور من خلال إنشاء البورصة

المطلب الثامن: الإعانات

حسب المخطط المحاسبي الوطني تعتبر كل الإعانات إيرادات خارج الإستغلال وهذا أمر غير منطقي، ويلاحظ هنا أن النظام المحاسبي المالي أخذ هذه النقطة بعين الإعتبار إذ يعتبرها إيرادات تخص الإستغلال لإرتباطها ارتباطا وثيقا بالإستغلال.

المطلب التاسع: المنتجات المتعلقة بالبيع

حسب النظام المحاسبي المالي فإن المنتوج أو الإيراد المتعلق بعملية البيع لا تتم معالجته محاسبيا إلا إذا توفرت الشروط التالية:[1]

- أن تكون المؤسسة قامت بتحويل (أخطار وفوائد) البضائع إلى المشتري.

- أن تكون المنافع الإقتصادية المنتظرة من عملية البيع في صالح المؤسسة، وأن يكون مبلغ الإيراد محدد، وكذلك بالنسبة للتكاليف المتعلقة بعملية البيع.

أما حسب المخطط المحاسبي الوطني فإن عملية البيع تكون محققة إذا كان هناك طلبيات أو عقود بين المؤسسة والغير، أو أي وثيقة تثبت عملية البيع، وبعد إعداد الفواتير حتى ولو لم تتم عملية التحصيل فإن عملية البيع تصبح محققة.[2]

---

[1]- *Muriel NAHMIEAS, L'essentiel des normes IAS/IFRS, Edition organisation, France, 2004, p26.*

[2]- شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص 43.

المبحث الثالث: النظام المحاسبي المالي والمؤسسات الجزائرية

سيتم تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية ابتداءا من سنة 2010، مما يؤدي بالمؤسسات الجزائرية إلى إجراء تغيير جذري على نظامها المحاسبي من خلال إدراج مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي، والقيام بالترتيبات والإجراءات اللازمة لإستيعابه.

حيث أن تبني النظام المحاسبي المالي يرتقب أن تنجر عليه بعض الآثار على المؤسسات الجزائرية، كما يستوجب تكييف بعض القوانين والأنظمة القانونية لتتماشى مع المتطلبات الجديدة، كالنظام الجبائي الذي يرتبط إرتباطا وثيقا بالمحاسبة.

المطلب الأول: إيجابيات تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي يمكن أن تنجز عنه عدة جوانب إيجابية تمس المؤسسات الجزائرية على وجه الخصوص نذكر منها:[1]

- يقترح حلولا تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات أو المعاملات التي يعالجها المخطط المحاسبي الوطني.

- يقدم شفافية وثقة أكبر للحسابات وللمعلومات المالية التي يسوقها، الأمر الذي من شأنه التقوية من مصداقية المؤسسة.

- يسمح بتحقيق أحسن توافق من حيث زمان ومكان الحالات المالية.

- يمثل فرصة للمؤسسات من أجل تحسين تنظيمها الداخلي وجودة إتصالاتها مع الأطراف المعنيين بالمعلومة المالية.

- يشجع الإستثمار من حيث أنه يضمن مقروئية أفضل للحسابات من طرف المحللين الماليين والمستثمرين.

- يحفز على بروز سوق مالي، مع ضمان سيولة رؤوس الأموال.

- يحسن المحفظة المالية للبنوك من خلال إنتاج المؤسسات لحالات مالية أكثر شفافية.

---

[1]- اليوم الدراسي الثامن، مرجع سبق ذكره، ص2.

- يسهل رقابة الحسابات، التي تستند من الأن فصاعدا إلى مفاهيم وقواعد محددة بوضوح.

- يفرض على المؤسسات تطبيق معايير محاسبية دولية معترف بها، تستوجب شفافية أحسن للحسابات، هذه الشفافية تعتبر تدبيرا أمنيا ماليا، يشارك في إسترجاع الثقة.

المطلب الثاني: التحديات والآثار المرتقبة على المؤسسات الجزائرية

التحديات والآثار المنتظرة عند التحول إلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي هي التي تؤدي بهذه المعايير إلى تحقيق الأهداف التالية:

- ضمان وتسهيل عملية مقارنة البيانات وهذا لخلق سوق مالية من الطراز العالي.

- حماية المستثمرين والحفاظ على الثقة في الأسواق المالية.

- رفع الميزة التنافسية وتطوير أسواق رأس المال عبر الحدود.

- ضمان إنسجام وتجانس المعلومات المالية، وذلك لإعطاء فعالية عالية للرقابة.

- توفير مقاييس لتحليل ودراسة الفعالية والمردودية وكذا المفاهيم الإستراتيجية.

1- التحديات المنتظرة على المؤسسات الجزائرية:

إن أهم التحديات التي تواجهها المؤسسة عند تطبيق النظام المحاسبي المالي تنحصر أساسا في نقطتين رئيسيتين:

- نظام المعلومات.

- الإتصالات المالية.

1-1 نظام المعلومات:

يجب على المؤسسات الوطنية أن تقوم بتغيير جذري لنظامها المعلوماتي أو تكييفه مع قواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي، وعليه يجب أن:[1]

[1] - *Samir MEROUANI, op- cit, p122.*

- تجري تعديلات في المسار الإنتاجي للمعلومات المالية بإدراج مبادئ النظام الجديد في عناصر التقارير المالية.

- إعادة النظر في الوظائف المحاسبية.

- تغيير البرامج المحاسبية.

2-2 الإتصالات المالية:

يجب على المؤسسات الوطنية إعادة النظر في عملية إيصال المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال المتطلبات الجديدة التي أدخلتها المعايير الدولية وهذا من خلال: [1]

- نموذج القوائم المالية الختامية.

- المعلومات القطاعية.

- نوعية المعلومات الواجب تقديمها في الملاحق.

- تحسين زمن إعداد البيانات المالية.

- تصميم أنظمة تسيير بما يتأقلم ومتطلبات المرجع الجديد.

2- الآثار المنتظرة على المؤسسات الجزائرية:

إن أهم الآثار العملية المرتقب حصولها على المؤسسات الجزائرية هي كما يلي: [2]

- تقييم تكلفة عملية العبور إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي من خلال التغييرات الداخلية المنتظرة في المؤسسة.

- خلق ورشة مهنية من خلال التكوين المهني للممارسة المحاسبية الجديدة في المؤسسات ومكاتب العمل.

- الأخذ بعين الاعتبار صعوبة تطبيق بعض المفاهيم والقواعد المحاسبية وهذا نظرا لغياب سوق

[1] - *Abdelhamid DJILLALI, réflexions sur le projet du nouveau référentiel comptable algérien en rapport avec les normes IAS/IFRS, op- cit, p 13.*

[2] -*Ibid, p 14.*

حقيقي، مثلما هو الحال لعملية إيجاد القيمة العادلة ومعدل الاستحداث.

- ضرورة القيام بتنازلات خاصة نظرا لأن بعض المعايير لا تتوافق ومتطلبات النظام الجبائي والتجاري الجزائري.

المطلب الثالث: النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

إن الإطار الجبائي الجزائري، نجده في عدة قوانين مثل:

- القانون التجاري.

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- قوانين المالية والمراسيم التنفيذية.

إن التطور الإقتصادي والتحولات المختلفة التي تشهدها الجزائر تفرض على المؤسسات الوطنية إجراء تغييرات كثيرة، ومما لاشك فيه أن الإطار التنظيمي ورغم ثرائه لا بد أن يأخذ بعين الإعتبار إحداث تكامل بين القوانين الجبائية الصادرة والمعايير المحاسبية الدولية.

إذ يجب أن يأخذ التوحيد المحاسبي بعين الإعتبار الهدف المتمثل في تحقيق نظام مشترك وتسهيل التقارب بين الإحتياجات المحاسبية والضرائب.

ولتمكين المؤسسات من الإلتزام بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية والوفاء بالضرائب، لا بد من دراسة جميع الجوانب التي لها تأثير على الموارد المالية للدولة، لأنه لا يمكن تمييز أو تفضيل جانب على جانب أخر، ولكن لضمان الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية مع تلبية إحتياجات كل جانب منهم.

وفي هذا الجانب يمكن ذكر بعض العناصر التي تمثل عائق في التقريب بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي وهذا كما يلي:

- الإهتلاكات وخسارة القيمة.

- تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية.

- تقييم بعض الأصول والخصوم حسب مفهوم القيمة العادلة.

- الضرائب المؤجلة.

- التغيير في الطرق المحاسبية.

1- الإهتلاكات وخسارة القيمة:[1]

النظام الجبائي المطبق حاليا في الجزائر يعتمد على طرق الإهتلاك المتمثلة في الإهتلاك الخطي، الإهتلاك التنازلي والإهتلاك التصاعدي على أساس التكلفة التاريخية. في حين أن النظام المحاسبي المالي يحتوي على مفاهيم جديدة في حساب المبلغ القابل للإهتلاك كالقيمة العادلة ومدة المنفعة.

وهنا يظهر لنا جليا أنه سيكون هناك أثر مباشر على النتيجة الجبائية، لأن الجانب الجبائي يهدف إلى تحقيق أو تعظيم الموارد الجبائية من خلال الضرائب المفروضة على المؤسسة كالضرائب على الأرباح، بينما النظام المحاسبي المالي يلبي إحتياجات مالية وإقتصادية من خلال المفاهيم الإقتصادية المدرجة فيه.

ومن هنا يجب على السلطات تقييم الأثر المنتظر على الموارد المالية المستقبلية للدولة، قبل إتخاذ القرار بشأن أي إختيار.

2- تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية:

في إطار الشفافية المالية والإقتصادية فإن النظام المحاسبي المالي ينص على تحميل تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية في نهاية كل دورة من جانبين:[2]

- أعباء: إذا كانت هناك خسارة.

- نواتج: إذا كان هناك ربح.

[1] - *Samir MEROUANI, op- cit, p110,111.*

[2]- *Abdelhamid DJILLALI, réflexions sur le projet du nouveau référentiel comptable algérien en rapport avec les normes IAS/IFRS, op- cit, p 21.*

على عكس النظام الضريبي الذي يسمح للمؤسسات بتسجيل خسارة تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية فقط في نهاية كل دورة محاسبية وهذا ما يمثل إمتياز بالنسبة لهذه المؤسسات.

3- تقييم بعض الأصول والخصوم:

إن خيار تقييم بعض الأصول والخصوم على أساس القيمة العادلة وفقا للمعايير الدولية للمحاسبة لا يتماشى مع النظام الضريبي الذي يقوم على أساس التكلفة التاريخية.

والسؤال الذي يطرح نفسه دائما هو كيفية التوفيق بين قواعد المعايير المحاسبية ومتطلبات نظامنا الجبائي؟

4- الضرائب المؤجلة:

عادة ما توجد فروق بين مدة تحديد التكاليف الجبائية على مستوى المحاسبة وبين المدة اللازمة لتحديد النتيجة الخاضعة للضريبة (مثال مؤونة العطل المدفوعة).

النظام الجبائي يمتاز بالتحقيق الفعلي لهذه التكاليف لكي تدمج في النتيجة الخاضعة للضريبة، في حين أن النظام المحاسبي يستند إلى مفهوم التكاليف المفترضة التي تكون إلى حد كبير مندمجة في النتيجة المحاسبية. وهنا يمكن طرح إشكالية الإرجاع الجبائي لهذه التكاليف.

5- التغير في التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء:

يحدد النظام المحاسبي المالي هذا النوع من التغييرات والتصحيحات التي يجب أن تكون في الملاحق وتظهر مباشرة على مستوى الأموال الخاصة دون أن تسجل في حساب النتائج.

الإطار القانوني الجبائي الحالي هل يقبل هذا الإختيار دون خطر على الإدارة الجبائية بتضييع جزء من مواردها الجبائية دون تقييم أولي لعواقب هذه الحالة.

ويكون الهدف من هذا كله هو رفع مستوى التقارب بين:

– المفاهيم المستعملة وفقا للمعايير الدولية للمحاسبة التي تركز في إعداد القوائم المالية على تلبية الإحتياجات وفقا للشفافية الإقتصادية والمالية.

– النظام الجبائي الذي يهدف إلى تعظيم الموارد الجبائية.

حيث في بعض الأحيان نجد بعض العناصر التي قد تكون متعارضة تماما، ولهذا لا بد من وضع حالة تقارب للإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية من خلال دمج العناصر المعنية، مع إحداث تطوير حسب التغيرات التي قد تحدث على النظام الجبائي.

المطلب الرابع: تحضيرات الإنتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات

لا بد على المؤسسات القيام بتغيير جذري على نظامها المحاسبي، عند تطبيق النظام المحاسبي المالي لأنه يحتوي على مبادئ غير مطبقة في ممارساتنا المحاسبية، والقيام بالتحضيرات اللازمة للإنتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي بكل ما يحتويه من قواعد وإجراءات.

مع الأخذ بعين الإعتبار الإجراءات التالية:[1]

1- وضع لجنة توجيهية:

من الضروري أن العمليات الأولى لوضع النظام الجديد يجب أن تشرف عليها لجنة قيادة (أو فرقة تحمل اسم "مشروع النظام المحاسبي المالي")، هذه الفرقة سوف تتكون أساسا من كبار المسؤولين في المؤسسة والذين يمثلون حلقة وصل بين المحيط الخارجي والنظام الداخلي للمؤسسة. كما تشرف هذه الفرقة على تطوير الإتصالات المعلوماتية للمؤسسة.

2- تحليل الموجودات:

هذه الخطوة قد تكون صعبة نوعا ما لأنها تقيس أو تحدد نوعية دفتر الأعباء، حيث يجب التأكد

[1]- - *Ahmed MIMECHE, <u>le processus d normalisation comptable en Algérie IFRS –SCF2007- théorie de l'agence</u>, séminaire 20-21 mai 2008, Université Mouloud Mammeri, Tizi-Ouzou, p31-33.*

الجيد من هذه العملية لأنها مفيدة وضرورية للمؤسسة.

كما يجب التركيز على هذه المرحلة لأنها سوف تحدد مستوى الثقة والتكامل مع الأشخاص المسؤولين عن المشروع من جهة، ومن جهة أخرى فإنها تسمح برفع الإجراءات المتحصل عليها من الناحية العملية وليس عن طريق الإجراءات الداخلية المكتوبة.

3- تكوين أعضاء لجنة قيادة المشروع:

يجب تزويد أعضاء لجنة قيادة المشروع بجميع المعلومات التي تكون مفيدة وضرورية عند إنطلاق العمل، كما يجب أن يكون الأعضاء على علم بجميع مستويات التطور التي تطرأ على المؤسسة.

كما أن تكوين أعضاء لجنة القيادة سيسمح لهذه اللجنة بتقديم الأداء المنتظر منها لكونها تحصلت على جميع المعلومات التي تساعدها في القيام بمهامها.

4- تعريف الطرق المحاسبية الحالية والمستقبلية:

تتم هذه الخطوة بعد إعداد دفتر الأعباء وبدء العمل وإتمام الإطار العملي للسماح بإنسجام العناصر المحاسبية (أرقام الحسابات، محتوى الأرصدة، الإجراءات،...) المرتبطة مع المخطط لمحاسبي الوطني من جهة ومن جهة أخرى مرتبطة مع المرجع الجديد. هذه الخطوة لا تقتصر على أعضاء اللجنة المذكورة فقط ولكن على كل المتعاملين مع المحاسبة في المؤسسة.

وتحلل هذه الخطوة كما يلي:

5- تعاريف تنظيمية مسبقة للإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي:

- وضع إستراتيجية واضحة للإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي (الإجراءات، أسماء الحسابات، البرامج).

- تحديث البرامج (كمرحلة أولى يتم الإحتفاظ بالبرامج الحالية وتكييفها مع النظام المحاسبي الجديد).

- تنفيذ الإجراءات الجديدة (إنجاز منهج تعليمي وتنظيمي بطريقة تسمح لأصحاب المصلحة المعنيين من تحمل مسؤولياتهم).

- إعداد محاسبة يدوية (هذا العمل يتطلب إلتحام جميع المحاسبين كل حسب مسؤوليته).

- عند القيام بأول عرض للقوائم المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي يتم تقديم جميع المعلومات الخاصة الناتجة عن التسوية السابقة.

6- تكلفة الانطلاق:

قيمة التكاليف تكون حسب طبيعة المؤسسة وخياراتها المحاسبية وأنظمة المعلومات المعمول بها، ويمكن أن تتكون عناصر التكلفة من:

- تكلفة إمتلاك المعايير المحاسبية الجديدة المطبقة في النظام المحاسبي المالي (مثل مصاريف التكوين، ...).

- تكلفة إعداد القوائم المالية حسب المعايير الدولية للمحاسبة عند أول تطبيق لها.

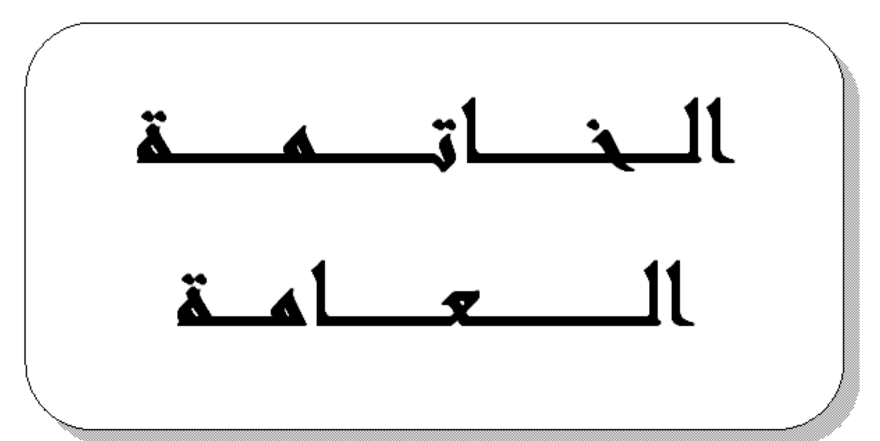
- تكلفة الإتصال المتعلقة بالدورة السابقة.

خاتمة الفصل الثالث

إن المخطط المحاسبي الوطني كما إتضح من خلال تجربة تطبيقه منذ 1976، أن النصوص التي يحتويها لا يمكن من خلالها التكفل بالسياسات الإقتصادية والمالية الجديدة ولا بعرض قوائم مالية مطابقة للمقاييس العالمية تسمح لمختلف المستعملين، لاسيما المستثمرين والمسيرين، من الحصول على معلومة مالية شفافة تستغل مباشرة.

حيث أن تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة يعتبر خطوة عملاقة للتكيف مع السياسات الإقتصادية والمالية الجديدة، ومواكبة التطور الحاصل في دول العالم، وهذا ما سيؤدي إلى تطوير الممارسات المحاسبية، وتقديم معلومات موثوق فيها وذات مصداقية لأنها تستعمل معايير محاسبية متطورة ومطبقة في أغلب دول العالم.

وعليه فإن تطبيق النظام المحاسبي المالي سينتج عنه بعض الصعوبات والعوائق المحتملة التي تصحب عملية الإنتقال إلى تطبيق أسس ومبادئ المرجع الدولي،كما سينتج عنه عدة أثار إيجابية لعلها تقود المؤسسة الوطنية إلى الأحسن والأفضل، حيث سيسمح بتحسين جودة المعلومات المالية المنتجة التي تكون مبنية على أسس وقواعد إقتصادية قريبة من الواقع مقارنة بالمعلومات التي ينتجها المخطط المحاسبي الوطني والتي تتأثر بعوامل جبائية وعدة عوامل أخرى قد تؤثر على مصدقتيها.


الخاتمة
العامة

الخـــاتمـة العامـة

إن تطبيق الجزائر لسياسة الإقتصاد الموجه، جعل المعنيين بأمور المالية في البلاد يقومون بتصميم المخطط المحاسبي الوطني، إلا أن هيكلة ومضمون هذا الأخير لم يكن في خدمة إحتياجات المستثمرين الأجانب الذين يسعون إلى إتخاذ قرارات سليمة عند الخوض في عملية الإستثمار.

ومع التوجه نحو الإنفتاح الإقتصادي وتبني إقتصاد السوق في الجزائر ظهرت ضرورة خلق محيط خصب يتأقلم مع متطلبات الأسواق الدولية والمنافسة لجلب المستثمرين الأجانب، وكخطوة أساسية توفير مرجع محاسبي ملائم من شأنه أن يولد لديهم تحفيزات للمبادرة على الإستثمار، ومن هذا المنطلق فإن تصميم مرجع محاسبي جديد يعتمد على أسس ومبادئ المرجع الدولي أصبح حتمية لا مفر منها.

وفي هذا السياق قررت الجزائر تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية، من خلال إعداد النظام المحاسبي المالي المقرر تطبيقه في بداية سنة 2010، والذي يحتوي على جزء كبير من هذه المعايير، من حيث الإطار المفاهيمي، المبادئ والقواعد المحاسبية والقوائم المالية، والذي من المؤكد أن تنجر عن تطبيقه إنعكاسات ناتجة عن تغير الممارسات والتطبيقات المحاسبية، تبعا لتغير المفاهيم، مبادئ وقواعد التسجيل المحاسبي والتقييم، وهو ما ينعكس تأثيره على جوانب عديدة، وخاصة المؤسسات بإعتبارها قاعدة تطبيق المعايير الجديدة والنظام الجبائي المرتبط إرتباطا وثيقا بالنظام المحاسبي، بالإضافة إلى مهنة وممارسة المحاسبة.

وهو ما يجعل من الضروري العمل على تكييف جميع الجوانب مع متطلبات النظام المحاسبي المالي، حتى تتم الإستفادة من المزايا التي يوفرها هذا الأخير وطنيا ودوليا، وتحقيق توافق النظام المحاسبي الجزائري مع البيئة المحاسبية الدولية. وهذا ما يمكن المؤسسات الوطنية من توفير معلومات مالية مفهومة، شفافة، موثوق بها وقابلة للمقارنة على الصعيد الدولي، وتخطي النقائص والقيود التي كانت مفروضة عليها من طرف المخطط المحاسبي الوطني.

حيث حاولنا من خلال تناولنا لموضوع التوجه نحو تطبيق المعـــايير المحاســـبية والماليـــة الدوليـــة في المؤسسات الجزائرية، معالجة الإشكالية المطروحة التي كان فيهـــا الـــسؤال الرئيـــسي كمـــا يلي:

لماذا إتجهت الجزائر إلى إختيار المعايير الدوليـــة للمحاســـبة والتقـــارير الماليـــة في إصـــلاح نظامها المحاسبي، وإلى أي مدى يساهم استخدام هذه المعـــايير في تحـــسين جـــودة المعلومـــة المالية في المؤسسات الجزائرية ؟

من خلال الفصول الثلاثة لهذه الدراسة وإنطلاقا مـــن الفـــروض الأساســـية، يمكـــن عـــرض نتائج إختبار الفروض، نتائج هذه الدراسة، التوصيات المقدمة وأفاق البحث فيما يلي:

❖ نتائـــج اختبـــار الفـــروض:

من خلال إختبار الفروض توصلنا إلى النتائج التالية:

- بخصوص الفرضية الأولى: الـــتي تـــنص علـــى أن المخطـــط المحاســـبي الـــوطني يـــستجيب لمتطلبات الإقتصاد المخطط ولا يساير واقع إقتصاد السوق، وهذا ما يجعلـــه غـــير قـــادر علـــى تلبية الإحتياجات المرتقبة منه، فقد تحققت إذ أصبح المخطـــط المحاســـبي الـــوطني الـــذي كـــان يستجيب لإحتياجات فترة سابقة لا يساير وغير ملائم للظـــروف الإقتـــصادية الجديـــدة الـــتي تعيشها الجزائر، خاصة بعد الإصلاحات الإقتـــصادية الراميـــة للتحـــول إلى إقتـــصاد الـــسوق، وأصبحت المعلومة المحاسبية التي يقدمها لا تتوافق مـــع متطلبـــات الإنفتـــاح علـــى الإقتـــصاد العالمي، لذلك أصبح إصلاحه أمرا ضروريا لمسايرة المـــستجدات والتحـــولات علـــى الـــصعيد الوطني والدولي.

- أما بخصوص الفرضية الثانية: المتعلقة بتوجه الدول إلى تطبيـــق المعـــايير الدوليـــة للمحاســـبة والتقارير المالية نتيجة لأنها تتوجـــه نحـــو إقتـــصاد الـــسوق، العولمـــة، إرضـــاء المـــستثمرون الدوليون وتتطلب وجود سوق مالية فعالة، فقد تحقق أيـــضا إذ أن أغلبيـــة دول العـــالم تتجـــه نحو القبول العام للمعايير الدولية، إذ أن الإقبال علـــى المعـــايير الدوليـــة بتطبيقهـــا المباشـــر أو بتكييفها على الأقل أصبح ضرورة حتمية تمليهـــا الـــشروط الجديـــدة الـــتي أصـــبحت تحكـــم العلاقات الاقتصادية بين الـــدول، لأن هـــذه المعـــايير الدوليـــة الناتجـــة عـــن العولمـــة تلـــبي

إحتياجات المستخدمين الأساسين للقوائم المالية من المعلومات وتتكيف مع الظروف الإقتصادية الراهنة والمستقبلية نظرا لمرونتها.

- أما بخصوص الفرضية الثالثة: المتعلقة بإدراج المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية في الجزائر بتكيفها مع الإحتياجات الداخلية، ومساهمة هذه المعايير بشكل فعال في زيادة مصداقية وكفاءة المعلومات المالية المقدمة، فقد تحققت لأن إدراج المعايير الدولية للمحاسبة في الجزائر كان عن طريق النظام المحاسبي المالي الذي تم تكييفه مع الإحتياجات المحلية للجزائر وإدراج المعايير الدولية فيه، أما فيما يخص مساهمة هذه المعايير في تحسين جودة المعلومات المالية، فنلاحظ أن المعلومات المعدة على أساس المرجعية الدولية يمكن أن تزود جميع الأطراف المعنية بمعلومات محاسبية مفيدة، ومعدة حسب طرق تلبي الإحتياجات الإقتصادية، وتعطي صورة صادقة وحقيقية حول الوضعية المالية للمؤسسات، على عكس المخطط المحاسبي الوطني الذي يراعي جوانب أخرى تمس بجودة المعلومات المالية المقدمة.

❖ عرض نتائج الدراسة:

من خلال فصول الدراسة يمكن الإشارة إلى النتائج التالية:

- المخطط المحاسبي الوطني أصبح لا يستجيب للإحتياجات المرتقبة منه نظرا للمستجدات والتحولات العميقة التي تعرفها الجزائر على الصعيد الإقتصادي، السياسي والإجتماعي، والتي كان لها أثر بالغ على واقع المؤسسة الجزائرية ومحيطها الذي تعمل فيه، ولذلك أصبح أمر محتم القيام بإصلاح النظام المحاسبي في الجزائر.

- تعمل المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية على خدمة المستثمرين، وإعطاء نظرة إقتصادية عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة تسمح لها بإتخاذ القرارات، إذ أنها مستمدة من نموذج التوحيد الأنجلوسكسوني.

- المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية مازالت في تطور مستمر وهذا ما نشهده في معاييرها التي تمتاز بالمرونة والشمولية لتصحيحها وتعديلها كلما إقتضى الأمر لذلك، وهذا كله تجاوبا مع التطورات الإقتصادية والحاجة إلى تنسيق الأنظمة المحاسبية الدولية

من أجل إعداد وعرض قوائم مالية وتطويرها بإستمرار لتقديم تحسينات وإفصاحات أفضل.

- إن أغلبية دول العالم تتجه نحو القبول العام للمعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية، وهذا ما يبين لنا الأهمية التي أصبح يقتضيها إقامة نظام محاسبي موحد بين دول العالم، لتخطي المشاكل والعقبات التي تواجهها.

- إن الحصول على معلومات شفافة، صحيحة، تتمتع بالمصداقية اللازمة والدقة المطلوبة، والتي تكون مبنية على أسس إقتصادية، تعتبر من أكبر إهتمامات المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية، وبالتالي فإن المعلومات المحاسبية والمالية تزداد أهميتها، خاصة في مجال ترشيد القرارات وتحسين عملية التسيير وذلك من خلال التقارير المالية الصادرة عن المؤسسة والمتمثلة في القوائم المالية بأنواعها.

- تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية في الجزائر يكون من خلال النظام المحاسبي المالي المتوافق معها، والذي يأخذ بعين الاعتبار جزءا كبيرا منها فيما يتعلق بالإطار المفاهيمي، المبادئ المحاسبية، قواعد التسجيل والتقييم والقوائم المالية.

- هناك إختلاف بين المعلومات المالية المعدة وفقا للمخطط المحاسبي الوطني والمعلومات المعدة حسب النظام المحاسبي المالي، إذ تتميز هذه الأخيرة بالجودة نظرا لإستعمالها بعض قواعد التقييم والمبادئ المبنية على أسس إقتصادية تقترب من الواقع، مقارنة مع المعلومات المقدمة من طرف المخطط المحاسبي الوطني والتي تتأثر بإعتبارات جبائية وقانونية.

- تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية سوف يؤدي إلى ظهور عدة تأثيرات عليها، بالإضافة إلى بعض العوائق التي تواجهها، وهذا ما يستوجب منها ضرورة التكيف مع أسس وقواعد النظام الجديد والتحضير الجيد لعملية التطبيق.

- ينعكس تطبيق النظام المحاسبي المالي على عدة جوانب، لاسيما النظام الجبائي، من خلال التأثير على التطبيقات والممارسات التي كانت تستند إلى قواعد المخطط المحاسبي الوطني، مما يؤدي إلى ضرورة تكييف النظام الجبائي وفقا لهذه المستجدات بما يحقق التوافق بين البيئة المحاسبية والبيئة الجبائية.

❖ التوصيـــات:

بناءا عل دراسة الموضوع والنتائج الذكورة أعلاه، يمكن تقديم التوصيات الآتية:

- ضرورة إصدار قرار يوضح كيفية تطبيق النظـــام المحاســـبي المـــالي، خاصـــة فيمـــا يتعلـــق بتطبيقه أول مرة، أي كيفية الإنتقال مـــن المخطـــط المحاســـبي الـــوطني إلى النظـــام المحاســـبي المالي.

- يجب تكييف الإطار القانوني والتشريعي الجزائري مع المـــستجدات الـــتي جـــاء بهـــا النظـــام المحاسبي المالي، خاصة فيما يتعلق بالنظام الجبائي.

- يجب التواصل مع التطورات والمـــستجدات الـــتي تـــأتي بهـــا المعـــايير الدوليـــة للمحاســـبة والتقارير المالية، وتكييف النظام المحاسبي المالي معها.

- يجب الإستفادة من تجارب الدول الـــتي ســـبقتنا في تطبيـــق المعـــايير الدوليـــة للمحاســـبة والتقارير المالية، في تكييف وتحضير البيئة الملائمة لتطبيق النظام المحاسبي المالي.

- صياغة برامج تكوينيـــة متواصـــلة للإطـــارات المحاســـبية لتزويـــدهم بالمعـــارف الأساســـية المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي، وتمكينهم من متابعـــة التطـــورات الحاصـــلة في المعـــايير الدوليـــة للمحاسبة والتقارير المالية.

- يجب على المؤسسات التحضير الجيد من كـــل الجوانـــب لكـــي تـــضمن التطبيـــق الجيـــد والسليم للنظام المحاسبي المالي.

- العمل على تطوير بورصة الجزائر وتفعيل دورهـــا في تمويـــل المؤســـسات، والإنـــضمام إلى مختلف الهيئات الدولية مثل مجلس معايير المحاسبة الدوليـــة والمنظمـــة الدوليـــة لهيئـــات تـــداول الأوراق المالية.

❖ أفـاق البحـث:

بعد دراستنا لهذا الموضـوع، التوجـه نحـو تطبيـق المعـايير المحاسـبية والماليـة الدوليـة في المؤسسات الجزائرية، تبين لنا أنه يمكن فـتح البـاب لعـدة إشـكاليات وبحـوث مـستقبلية تستحق الدراسة وذلك بالتطرق للمواضيع المتعلقة بـ:

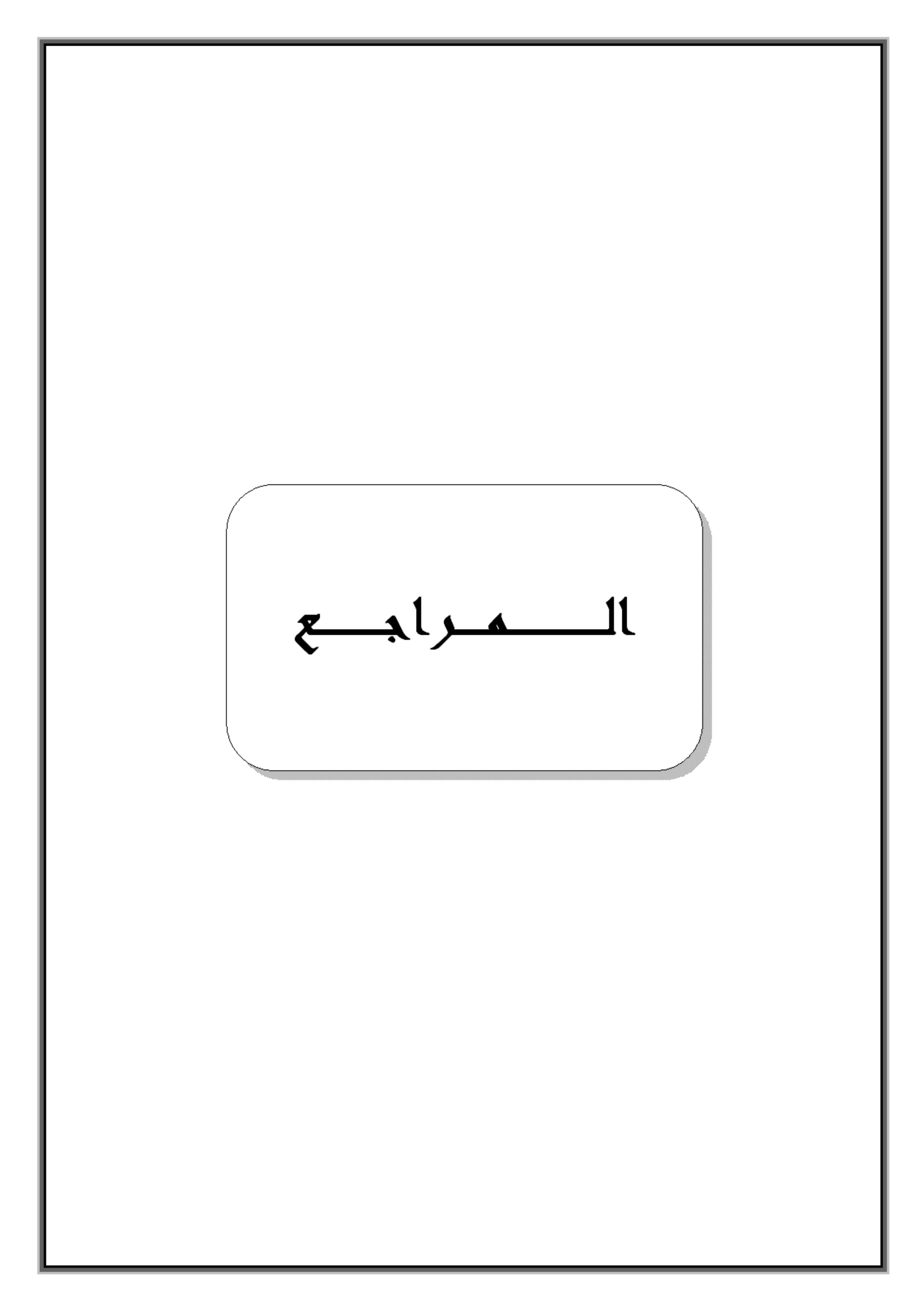
- تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي.
- دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل البورصة في الجزائر.
- دور النظام المحاسبي المالي في الحد من التلاعبات المالية.
- أهمية تطبيق المعايير الدوليـة للمحاسـبة والتقـارير الماليـة في زيـادة القـدرة التنافـسية للمؤسسة.

وبهذا نأمل أن نكون قد وفقنا في إختيار موضوع البحث ومعالجته.

****

تم بحمد الله

والله ولي التوفيق



المراجع

أولا: قائـــمة المراجع باللغة العربية

1- الكتب:

1- **أبو زيد محمد المبروك**، المحاسبة الدولية وإنعكاساتها على الدول العربية، إتراك للطباعة والنشر، القاهرة، مصر، 2005.

2- **الأخرس عاطف وآخرون**، مبادئ المحاسبة و تطبيقاتها، دار البركة للنشر، عمان، 2000.

3- **الأعمش إبراهيم**، أسس المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر، 1999.

4- **البيومي محمود عبد السلام**، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، 2003.

5- **الجبر نبيه بن عبد الرحمن**، المحاسبة الدولية، الإطار الفكري والواقع العملي، الجمعية السعودية للمحاسبة، السعودية، 1998.

6- **الحفناوي محمد يوسف**، نظم المعلومات المحاسبية، دار وائل للنشر، عمان، 2001.

7- **العيسي ياسين احمد**، أصول المحاسبة الحديثة، دار الشوق ، عمان، 2003.

8- **القاضي حسين وآخرون**، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.

9- **القباني ثناء**، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، مصر، 2003.

10- **النقيب كمال عبد العزيز**، مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004.

11- **بوتين محمد**، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

12- **بويعقوب عبد الكريم**، أصول المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.

13- **تشوي فريدريك وآخرون**، المحاسبة الدولية، ترجمة محمد عصام الدين زايد وآخرون ، دار المريخ للنشر، السعودية، 2004.

14- **جربوع يوسف محمد** ، نظرية المحاسبة، الوراق للنشر، عمان، الأردن، 2001.

15- **حماد طارق عبد العال** ، التقارير المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.

16- **حماد طارق عبد العال** ، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.

17- **دادي عدون ناصر** ، تقنيات مراقبة التسيير التحليل المالي، مطبعة مدني، بوفاريك، الجزائر، 1990.

18- **دهمش نعيم وآخرون**، مبادئ المحاسبة، دار وائل للنشر، عمان، 1999.

19- شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002.

20- صحن عبد الفتاح وآخرون، أسس المراجعة الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، مصر، 2004.

21- علي فضالة أبو الفتوح ، المحاسبة الدولية، دار الكتب العلمية، القاهرة، مصر، 1996.

22- قاسم عبد الرزاق محمد، تحليل و تصميم نظم المعلومات المحاسبية، مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2004.

23- قاسم عبد الرزاق محمد، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1998.

24- لطفي أمين السيد احمد ، المحاسبة الدولية والشركات متعددة الجنسيات، الدار الجامعية، مصر،2004.

25- لطفي أمين السيد احمد، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2005.

26- مرعى عبد الحي، النظام المحاسبي الموحد، مؤسسة كتاب الجامعة للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 1985.

27- مسعي محمد ، المحاسبة العمومية، دار الهدى للطباعة والنشر، عين مليلة، الجزائر، 2003.

28- مطر محمد ، مبادئ المحاسبة المالية، دار وائل للنشر، عمان، 2007.

29- ناجي الحيالي وليد ، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007.

30- نور أحمد محمد ، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.

31- هوام جمعة، تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للمخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002.

2- رسائل وأطروحات:

1- بن بلغيث مداني، أهمية إصلاح النظام المحاسبي في ظل أعمال التوحيد المحاسبي، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

2- حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالية و أثره على مهنة المدقق، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008.

3- شنوف شعيب، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي، حالة بريتش بتر وليوم، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007/2006.

4- طارق حمزة، المخطط المحاسبي الوطني دراسة تحليلية اقتصادية، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

5- عيادي محمد أمين، تقييم نظام المعلومات المحاسبي المالي في المؤسسة، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008.

3- مجلات- تقارير- دراسات :

1- اليوم الدراسي الثامن، النظام المحاسبي المالي الجديد 2009/2008، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 12 افريل 2008.

2- شريف توفيق محمد، رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسة لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، الرياض، السعودية، العدد رقم 5، سبتمبر 1987.

3- مطر محمد، الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية كشرط لانضمام الدول إلى المنظمة العالمية للتجارة، مركز الإمارات للدراسات والبحوث الإستراتيجية، أبو ظبي، الإمارات العربية المتحدة، 1998.

4- قوانين- مواثيق- مراسيم :

1- الأمر رقم 75/35 المؤرخ في 29 أفريل 1975 المتضمن المخطط الوطني للمحاسبة. .

2- مرسوم تنفيذي مؤرخ في 23 جوان 1975 يتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة.

3- المراسيم التنفيذية التي تخص عملية إعادة التقييم المحاسبي للاستثمارات:

- المرسوم التنفيذي رقم 90-103 المؤرخ في 1990/03/27.
- المرسوم التنفيذي رقم 93- 250 المؤرخ في 1993/10/24.
- المرسوم التنفيذي رقم 96- 336 المؤرخ في 1996/01/16.

4- القرار المؤرخ في 09 أكتوبر 1999، يتضمن توافق المخطط المحاسبي الوطني مع نشاط الشركات القابضة وتجميع حسابات المجمع.

5- قانون رقم 07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي.

6- المرسوم التنفيذي رقم 08- 156 المؤرخ في 26 ماي 2008 يتضمن أحكام القانون رقم 07- 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي.

7- أمر رقم 08-02 مؤرخ في 24 جويلية 2008، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008.

ثانيا: قائمة المراجع بالغة الفرنسية

1- الكتب : OUVRAGES

1 - ABRUNET Andre*, La normalisation comptable au service de l'entreprise de la science et de la notion, Dunod, paris, 1951.*

2- BACHAGHA Saheb*, pour un référentiel comptable algérien qui répondre aux exigences de l'économie de marché, Editions El-houda, Alger, 2003.*

3- BAILLY Laurent*, Comprendre les IFRS, Maxima, Paris, 2005.*

4- COLASSE Bernard*, Comptabilité générale: PCG 1999 et IAS, Economica, Paris, 2001.*

5- DAMOIS Gilles*, comprendre les états financiers, les sociétés pétrolières et gazières, ENSPM, France, 2004.*

6- SACI Djelloul*, comptabilité de l'entreprise et système économique, l'expérience algérienne, OPU, Alger, 1991.*

7- ENSAULT Bernard et autres*, Comptabilité Financière, Presse Universitaire de France, Paris, 2001.*

8- HEEM Grégory*, Lire les états financiers en IFRS, Editions d'Organisation, Paris, 2004.*

9- LANGLOT Jacqueline*, comptabilité anglo-saxonne, normes, mécanismes et documents financiers, Economica, paris, 1992.*

10- MECHIN François et autres*, Normes IFRS et PME, Dunod, paris, 2004.*

11- NAHMIEAS Muriel*, L'essentiel des normes IAS/IFRS, Edition d'organisation, France, 2004.*

12- OBERT Robert*, Comptabilité Approfondie et Révision, Dunod Edition, 2eme édition, paris, 2001.*

13- RAFFOURNIER Bernard et autres*, comptabilité internationale, libraire Vuibert, France, 1997.*

***14-ROCHAT.M et autres**, audit des entreprises multinationale, comptabilité international, Ruibert Edition, paris, 1977.*

***15- TORT Eric**, Organisation et Management des systèmes comptables, Dunod Edition, Paris, 2003.*

***16- TOURON Philippe**, Comptabilité en IFRS, Edition d'organisation, Paris, 2004.*

MEMOIRES　　　　　　　　　　　　　2- رسائل:

***1- BENADDA Salim**, l'adaptation de plan comptable national aux nouvelles mutation de l'économie algérienne, Mémoire de fin d'études, Institut d'Economie Douanière et Fiscale , Koléa, 2001.*

***2- MEROUANI Samir**, le projet du nouveau système comptable algérien, anticiper et préparer le passage, mémoire de magistère en sciences de gestion, l'école supérieure de commerce, Alger, 2007-2008.*

SEMINAIRES　　　　　　　　　　　　　3- الملتقيات:

***1- BENBELKACEM Sofiane**, Les Contrats de Location-Financement : Une évolution majeure instituée par les normes IAS/IFRS, séminaire 20-21 mai 2008, Université Mouloud Mammeri, Tizi-Ouzou.*

***2- BENYAKHLEF.H**, normalisation et investissement, séminaire 26 juin 2004, El-Aurassi, Alger.*

***3- CHABANE Bia**, Le système comptable et financier Algérien (SCF) et la mesure de la performance dans l'entreprise, Séminaire 20 et 21 Mai 2008, Université M. Mammeri, Tizi-Ouzou.*

***4- DJILLALI Abdelhamid et autres**, les normes internationales IAS/IFRS et projet du nouveau plan comptable national, séminaire juin 2005, koléa, Alger, p3*

***5- DJILLALI Abdelhamid**, réflexions sur le projet du nouveau référentiel comptable algérien en rapport avec les normes IAS/IFRS, séminaire 24 septembre – 03 octobre 2005, koléa, Alger.*

***6- ESSAYOUTI Tarik** , Les normes IFRS, séminaire 18-19 Décembre 2004, Hôtel Sheraton, ALGER.*

***7- FESSI Mohamed**, les normes IAS/IFRS, séminaire novembre 2007, Alger.*

***8- KHERBACHI Hamid et autre**, IAS/IFRS sont-elles au service de la sphère réelle?, séminaire 20-21 mai 2008, Université Mouloud Mammeri, Tizi-Ouzou.*

***9- MIMECHE Ahmed**, le processus d normalisation comptable en Algérie IFRS–SCF.2007-théorie de l'agence, séminaire 20-21 mai 2008,Université Mouloud Mammeri, Tizi-Ouzou.*

***10- TABANI Rezika**, L'impact des normes IAS/IFRS sur les déclarations comptables des groupes d'entreprises, séminaire 20-21 mai 2008, Université Mouloud Mammeri, Tizi-Ouzou.*

***11- ZBIRI Azzedine**, Importance des tableaux de flux de trésorerie comme élément essentiel des tableaux financiers du SCF Algérien, séminaire 20-21 mai 2008, Université Mouloud Mammeri, Tizi-.Ouzou*

4- النـــصوص التشريعية والتـــنظيمية :

- ***Conseil National de la Comptabilité**, Projet 7 de système Comptable Financiers, Alger, juillet, 2006.*

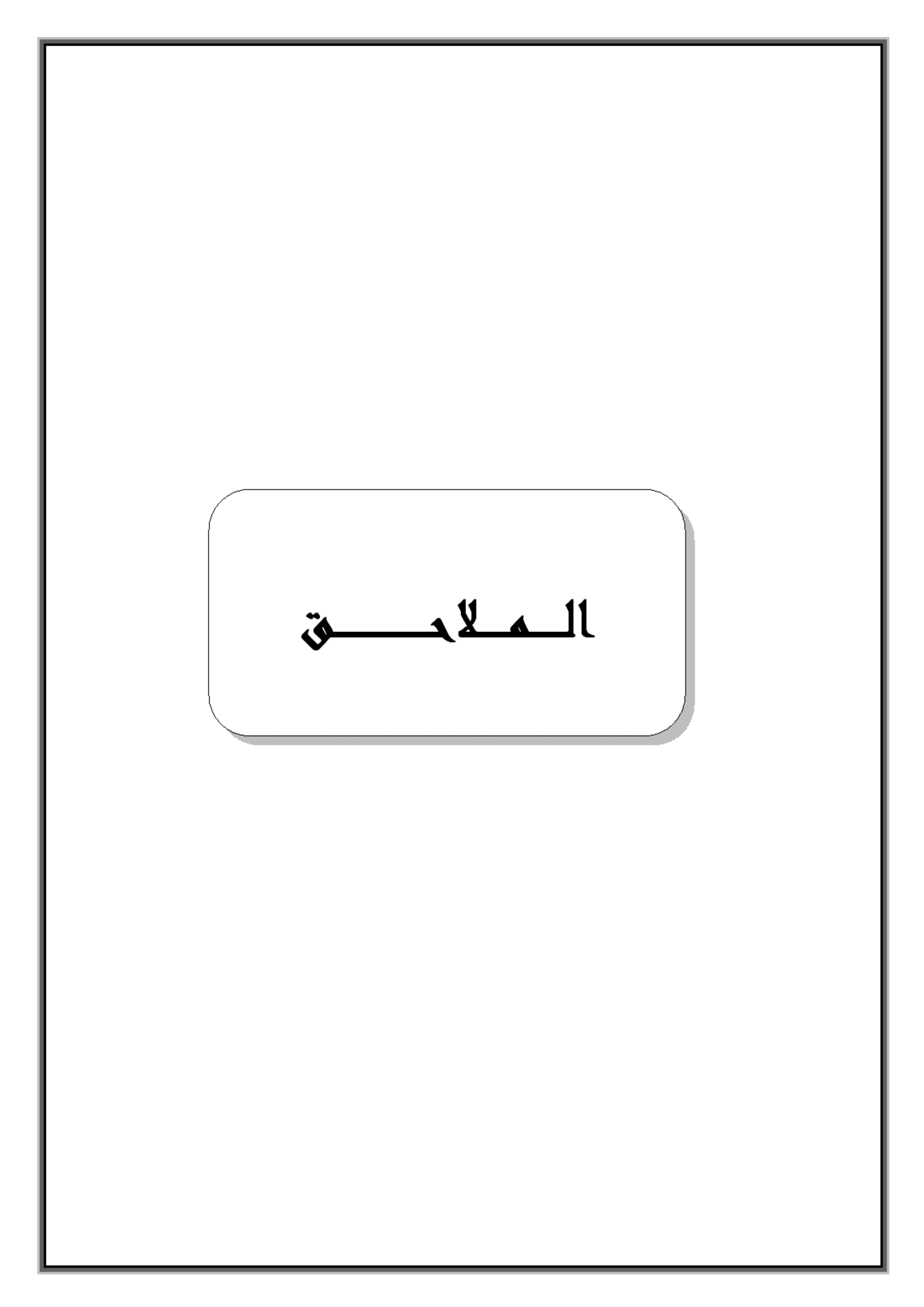
ثالثا: المواقع الكترونية

www.kantakji.com-

- *www.gccaao.org*

- *www.iasb.org*

- *www.ifac.org*



الـمـلاحـــق

الملحق رقم (1): الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي

التسجيل حسب المخطط الوطني للمحاسبة		التسجيل حسب النظام المحاسبي المالي	
1	الصنف الأول: الأموال الخاصة	1	الصنف الأول:حسابات رؤوس الأموال
10	**رأس مال الشركة**	101	رأس المال الصادر(رأسمال اجتماعي أو أموال المخصصات أو أموال الاستغلال)
100	مساهمات الدولة		
101	مساهمات الجماعات المحلية		
102	مساهمات المؤسسات العمومية		
103	مساهمات الشركات الخاصة		
104	مساهمات الأفراد		
11	**أموال شخصية**		
110	أموال الاستغلال		
119	حساب المستغل	108	حساب المستغل
12	**علاوات متعلقة برأسمال الشركة**	103	علاوات مرتبطة برأس المال الاجتماعي
13	**الاحتياطات**	106	الاحتياطات
130	الاحتياطات القانونية		
131	الاحتياطات المنظمة		
132	الاحتياطات النظامية		
133	الاحتياطات التعاقدية		
134	الاحتياطات الاختيارية		
14	**إعانات الاستثمارات**	131	إعانات التجهيز
141	إعانات مقبوضة	132	إعانات أخرى للاستثمار
147	إعانات مسجلة على منتوجات استثنائية		
15	**فرق إعادة التقييم**	105	فرق إعادة التقييم
152	فرق مضاف إلى النتيجة	104	فرق التقييم
		107	فرق التعادل
17	**ارتباطات بين الوحدات**	18	حسابات ارتباط المؤسسات

			وشركات المساهمة
		181	حسابات الارتباط بين المؤسسات
		188	حسابات الارتباط بين شركات المساهمة
18	**نتائج قيد التخصيص**	**12**	**نتيجة الدورة**
180	**محول من جديد**	**11**	**محول من جديد**
19	**مؤونات الأعباء و الخسائر**	**15**	**مؤونات الأعباء–خصوم غير جارية**
190	مؤونات الخسائر المحتملة		
195	مؤونات التكاليف الواجب توزيعها على عدة سنوات مالية	لا يوجد	
2	الصنف الثاني:الاستثمارات	**2**	الصنف الثاني:حسابات الأصول الثابتة
20	**مصاريف إعدادية**	**6**	**حسابات الأعباء(التحميل بالطبيعة)**
200	مصاريف متعلقة بعقد الشركة	623	إشهار، نشر، علاقات عامة
201	مصاريف القروض	627	خدمات بنكية وما شابهها
202	مصاريف الاستثمار	**61**	**خدمات خارجية**
203	مصاريف التكوين المهني	622	أجور الوسطاء
204	مصاريف سير العمل السابق لانطلاق العمل	631	أجور المستخدمين
205	مصاريف الدراسات والأبحاث	203	مصاريف التطوير الثابتة
		617	دراسات وأبحاث
206	علاوات التسديد	لا يوجد	
207	فرق الحيازة	107	فرق التعادل
208	مصاريف استثنائية	657	أعباء استثنائية للتسيير الجاري
209	إطفاء المصاريف الإعدادية	لا يوجد	
21	**القيم المعنوية**	**20**	**الأصول الثابتة المعنوية**
210	المحل التجاري	**67**	**عناصر استثنائية**
			فرق الحيازة(Goodwill)
212	حقوق الملكية الصناعية	205	تنازلات وحقوق مماثلة، براءات اختراع، التراخيص و العلامات

			التجارية
		204	برمجيات الإعلام الآلي وما شابهها
		208	أصول ثابتة معنوية أخرى
22	**الأراضي**	211	الأراضي
220	الأراضي المعدة للبناء و الورش		
224	مقالع ومناجم		
226	الأراضي الأخرى		
24	**تجهيزات الإنتاج**	**21**	**الأصول الثابتة المادية**
240	المباني	213	بنايات
242	منشآت مركبة	215	منشآت فنية
241	المنشآت الأساسية الهيكلية	218	أصول ثابتة مادية أخرى
243	معدات وأدوات		
244	معدات النقل		
245	تجهيزات المكتب		
246	مواد التعبئة والتغليف القابلة للاسترجاع		
247	تهيئات وتركيبات	222	ترتيبات وتهيئات على الأراضي للتنازل
25	**تجهيزات اجتماعية**	218	أصول ثابتة مادية أخرى
250	مباني احتماعية	213	بنايات
251	معدات	218	أصول ثابتة مادية أخرى
252	أثاث وتجهيز منزلي		
257	تهيئات		
28	**استثمارات قيد التنفيذ**	**23**	**أصول ثابتة قيد الانجاز**
		232	أصول ثابتة مادية قيد الانجاز
		237	أصول ثابتة معنوية قيد الانجاز
29	**اهتلاك الاستثمارات**	**28**	**اهتلاك الأصول الثابتة**
		280	اهتلاك الاستثمارات المعنوية
		281	اهتلاك الاستثمارات المادية

3	الصنف الثالث:المخزونات	3	الصنف الثالث: حسابات المخزونات وما هو قيد الانجاز
30	البضائع	30	مخزونات البضائع
31	المواد واللوازم	31	مواد أولية ولوازم
		32	تموينات أخرى
		321	مواد للاستهلاك
		322	لوازم للاستهلاك
		326	التعبئة و التغليف
33	منتجات نصف مصنعة	351	منتجات وسيطة
34	منتجات وأشغال قيد التنفيذ	33	إنتاج سلع قيد الانجاز
		331	منجات قيد الانجاز
		335	أشغال قيد الانجاز
		34	إنتاج خدمات قيد الانجاز
		341	دراسات قيد الانجاز
		345	أداء خدمات قيد الانجاز
35	منتجات تامة	355	منتجات تامة
36	فضلات ومهملات	358	بقايا المنتجات أو مواد للاسترجاع (فضلات،مهملات)
37	مخزونات بالخارج	37	مخزونات بالخارج (في الطريق، في المخازن أو في الإيداع)
38	المشتريات	38	مشتريات مخزنة
39	مؤونة تدني قيمة المخزونات	39	خسائر في القيمة على المخزونات وما هو قيد الانجاز
		390	خسائر في القيمة على مخزونات البضائع
		391	خسائر في القيمة على المواد الأولية واللوازم
		392	خسائر في القيمة على التموينات

			الأخرى
		393	خسائر في القيمة عل إنتاج السلع قيد الانجاز
		394	خسائر في القيمة على إنتاج الخدمات قيد الانجاز
		395	خسائر في القيمة المنتجات المخزنة
		397	خسائر في القيمة المخزونات بالخارج
4	الحقوق	**4**	**حسابات الغير**
40	**حسابات الخصوم المدينة**	467	حسابات أخرى مدينة ودائنة
42	**حقوق الاستثمارات**	**26**	**مساهمات وحقوق مرتبطة بمساهمات**
421	سندات المساهمة	261	سندات الفروع
		262	سندات مساهمة أخرى
		265	سندات مساهمة مقومة بالتعادل (المؤسسات الشريكة)
422	سندات التجهيز	271	قيم ثابتة ما عدا سندات نشاط المحافظ
		272	قيم ثابتة تمثل حق (سندات، أذون)
		273	قيم ثابتة لنشاط المحافظ
423	سندات التوظيف	**50**	**قيم منقولة للتوظيف**
		501	الحصة في مؤسسات مترابطة
		503	أسهم أخرى أو سندات تعط الحق في الملكية
		506	سندات، سندات الخزينة، وسندات الصندوق في المدى القصير
		508	قيم منقولة أخرى للتوظيف وحقوق مماثلة
424	القروض	266	حقوق مرتبطة بمساهمات المجمع
		274	قروض وحقوق على عقد الإيجار التمويلي

425	دفعات وتسبيقات على الاستثمارات	238	تسبيقات ودفعات مسددة على طلبات تتعلق بالأصول الثابتة
426	كفالات مدفوعة	275	إيداعات و كفالات مدفوعة
429	حقوق أخرى للاستثمارات	267	حقوق مرتبطة بمساهمات خارج المجمع
		268	حقوق مرتبطة بالشركات المساهمة
		276	حقوق ثابتة أخرى
43	**حقوق المخزونات**		
430	تسبيقات للموردين	409	الموردون المدينون: دفعات، تسبيقات،تخفيضات للتحصيل وحقوق أخرى
435	إيداعات مدفوعة	275	إيداعات و كفالات مدفوعة
438	تخفيضات منتظرة	468	أعباء أخرى للدفع ونواتج أخرى للتحصيل
44	**حقوق على الشركاء و الشركات الحليفة**	**45**	**المجمع و الشركاء**
440	شركاء (مساهمات)	451	عمليات المجمع
444	حسابات جارية للشركاء والشركات الحليفة	455	شركاء، حسابات جارية
448	حقوق على الشركات الحليفة	456	شركاء، عمليات على رأس المال
		458	شركاء، عمليات تمت بالشراكة أو جماعيا
45	**تسبيقات على الحسابات**		
456	ضرائب على مدخولات القيم المنقولة	447	ضرائب أخرى، رسوم ومدفوعات مماثلة
457	رسوم قابلة للاسترجاع واقتطاعات	442	الدولة، رسوم وضرائب محصلة على الغير
		445	الدولة،رسوم على رقم الأعمال
46	**تسبيقات الاستغلال**		
463	تسبيقات للمستخدمين	425	مستخدمين، دفعات وتسبيقات

			ممنوحة
464	تسبيقات على الضرائب و الرسوم	447	ضرائب أخرى، رسوم ومدفوعات مماثلة
468	مصاريف مقيدة سلفا	486	أعباء مقيدة سلفا
469	نفقات في انتظار التخصيص	**47**	**حسابات انتقالية أو في الانتظار**
47	**حقوق على الزبائن**	**41**	**زبائن وحسابات مرتبطة**
470	الزبائن	411	الزبائن
471	الزبائن، اقتطاعات الضمان	416	زبائن مشكوك في تحصيل ديونهم
477	نواتج التحصيل	518	فوائد جارية
478	فاتورات قيد التحرير	418	زبائن- منتوجات غير مفوترة بعد
479	أوراق القبض	413	الزبائن- أوراق للقبض
48	**أموال جاهزة**		
480	أموال موضوعة عند الموثق	511	قيم للقبض
483	حسابات لدى الخزينة	515	صندوق الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية
484	حسابات لدى المؤسسات المالية	517	هيئات مالية أخرى
485	حسابات بنكية	512	بنوك، حسابات جارية
486	حسابات بريدية	511	قيم للقبض
487	الصندوق	**53**	**الصندوق**
488	سلف مستديمة واعتمادات	**54**	**سلف مستديمة مسبقة واعتمادات**
		541	سلف مستديمة مسبقة
		542	الاعتمادات
489	تحويلات الأموال	581	تحويلات الأموال
49	**مؤونات تدني قيم الحقوق**	**49**	**خسائر في القيمة على حسابات الغير**
		491	خسائر في القيمة على حسابات الزبائن
		495	خسائر في القيمة على حسابات المجمع وعلى الشركاء

		496	خسائر في القيمة على حسابات المدينون المتنوعون
		481	مؤونات – خصوم جارية
5	الصنف الخامس:الديون	**5**	**الصنف الخامس:الحسابات المالية**
50	**حسابات الأصول الدائنة**	467	حسابات أخرى مدينة ودائنة
52	**ديون الاستثمارات**	**16**	**سلفات وديون مماثلة**
520	قروض سندية	161	ديون مقابل قيمة السندات المصدرة
		163	ديون سندية أخرى
521	قروض بنكية	164	ديون من مؤسسات الإقراض
522	اعتمادات الاستثمارات	167	ديون على عقد الإيجار التمويلي
523	قروض أخرى	168	سلفات وديون أخرى مماثلة
524	موردون، ضمانات محجوزة	409	الموردون المدينون: دفعات، تسبيقات،تخفيضات للتحصيل وحقوق أخرى
525	كفالات مقبوضة	165	ايداعات وكفالات مقبوضة
529	ديون الاستثمارات الأخرى	464	ديون على حيازة القيم المنقولة الخاصة بالتوظيف والأدوات المالية المشتقة
53	**ديون المخزونات**	**40**	**موردون وحسابات مرتبطة**
530	الموردون	401	موردو السلع والخدمات
		404	موردو الأصول الثابتة
538	فواتير قيد الاستلام	408	موردون، فواتير غير مستلمة
54	**مبالغ محتفظ بها في الحسابات**		
543	ضرائب على الدخل الإجمالي	444	الدولة، ضرائب على النتائج
545	اقتطاع اشتراكات الضمان الاجتماعي	441	الدولة و الهيئات العمومية الأخرى، إعانات للاستلام
546	اعتراضات على الأجور	427	مستخدمين، اعتراضات
547	رسوم مستحقة على المبيعات	445	الدولة، رسوم عل رقم الأعمال
55	**ديون تجاه الشركاء و الشركات الحليفة**		
551	مساهمات للتسديد	456	شركاء، عمليات على رأس المال

555	حسابات جارية للشركاء	455	شركاء- حسابات جارية
556	قسائم وحصص أرباح للدفع	457	شركاء، أرباح أسهم للدفع
557	حصص الإدارة للدفع	468	أعباء أخرى للدفع ونواتج أخرى للتحصيل
558	ديون تجاه شركات حليفة	**17**	**ديون مرتبطة بالمساهمات**
		171	ديون مرتبطة بمساهمات المجمع
		172	ديون مرتبطة بمساهمات خارج المجمع
		173	ديون مرتبطة بشركات المساهمة
		178	ديون أخرى مرتبطة بالمساهمات
56	**ديون الاستغلال**		
563	المستخدمون	**42**	**مستخدمين وحسابات مرتبطة**
		421	مستخدمين، أجور مستحقة
		422	أموال الأعمال الاجتماعية
		426	مستخدمين، ايداعات مقبوضة
		428	مستخدمين، أعباء ونواتج للتحصيل
564	ضرائب الاستغلال الواجبة الأداء	444	الدولة، ضرائب على النتائج
568	هيئات اجتماعية	**43**	**هيئات اجتماعية وحسابات مرتبطة**
		431	هيئات اجتماعية أ
		432	هيئات اجتماعية ب
		438	هيئات اجتماعية، أعباء للدفع ونواتج للتحصيل
57	**تسبيقات تجارية**		
570	تسبيقات وسلفات مقبوضة من الزبائن	411	الزبائن
577	تخفيضات للمنح	468	أعباء مختلفة للدفع ونواتج مختلفة للتحصيل
578	نواتج مقيدة سلفا	487	نواتج مقيدة سلفا
579	نواتج في انتظار التخصيص	**47**	**حسابات انتقالية أو في الانتظار**
58	**ديون مالية**		
583	أوراق للدفع	403	موردون، أوراق الدفع

		405	موردو الأصول الثابتة، أوراق الدفع
588	تسبيقات بنكية	519	تسبيقات بنكية حارية
6	الأعباء	6	**الصنف السادس: حسابات الأعباء (التحميل بالطبيعة)**
60	**بضائع مستهلكة**	600	مشتريات البضائع المباعة
61	**مواد ولوازم مستهلكة**	601	المواد الاولية
		602	تموينات اخرى
		603	تغيرات المخزونات
		604	شراء الدراسات واداء الخدمات
		605	مشتريات المعدات، التجهيزات و الاشغال
		607	مشتريات غير مخزنة من المواد و اللوازم
		608	المصاريف الملحقة بالمشتريات
62	**خدمات**	**61**	**خدمات خارجية**
620	نقل	624	نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين
621	إيجار وتكاليف ايجارية	613	تأجيرات
		614	أعباء ايجارية وأعباء الملكية المشتركة
622	صيانة وإصلاحات	615	الصيانة والتصليحات
623	تعهد ثانوي (Sous Traitance)	611	تعهد ثانوي عام
624	وثائق	618	وثائق ومتنوعات
625	أجور للغير	621	مستخدمين خارجيين في المؤسسة
		622	أجور الوسطاء وأتعاب
626	الإشهار	623	إشهار، نشر، علاقات عامة
627	تنقلات واستقبالات	625	تنقلات مهمات واستقبالات
628	بريد ومواصلات سلكية ولا سلكية	626	مصاريف البريد والاتصالات
63	**مصاريف المستخدمين**	**63**	**أعباء المستخدمين**
630	أجور المستخدمين	631	أجور المستخدمين

631	أجور الشركاء	634	أجور الشخص المستغل
633	استفادات الأجراء	638	أعباء أخرى للمستخدمين
634	مساهمات في النشاطات الاجتماعية	636	أعباء اجتماعية للشخص المستغل
		636	أعباء اجتماعية أخرى
635	اشتراكات اجتماعية	635	اشتراكات في الهيئات الاجتماعية
		628	اشتراكات ومتنوعات
64	**الضرائب والرسوم**	**64**	**ضرائب، رسوم ومدفوعات مماثلة**
640	دفع جزافي	641	ضرائب ورسوم ومدفوعات مماثلة على الأجور
641	رسوم على النشاط المهني	645	ضرائب ورسوم أخرى (خارج الضرائب على النتائج)
643	أداءات غير مباشرة		
644	رسوم خاصة		
646	حقوق التسجيل		
647	رسوم جمركية		
65	**مصاريف مالية**	**66**	**أعباء مالية**
650	فوائد القروض	661	أعباء الفوائد
653	فوائد بنكية		
654	خصومات ممنوحة	609	التخفيضات المحصل عليها من الشراء
		619	تخفيضات تجارية مكتسبة على خدمات خارجية
		629	تخفيضات تجارية مكتسبة على خدمات خارجية أخرى
655	مصاريف البنك والتحصيل	627	خدمات بنكية وما شابهها
656	مصاريف شراء السندات	608	المصاريف الملحقة بالمشتريات
657	عمولة فتح الاعتمادات،الكفالات والضمانات	627	خدمات مالية وما شابهها
658	القيمة الباقية للعناصر المنقولة المتنازل عنها	667	خسائر صافية ناتجة من التنازل عن أصول مالية
66	**مصاريف متنوعة**	668	أعباء مالية أخرى

660	تأمينات	616	علاوات التأمين
668	بدل الحضور	653	بدل الحضور
669	مصاريف أخرى متنوعة	**67**	**عناصر استثنائية**
68	**مخصصات الاهتلاكات والمؤونات**	**68**	**مخصصات الاهتلاكات، المؤونات والخسائر في القيمة**
682	مخصصات الاهتلاكات	681	مخصصات الاهتلاكات، المؤونات والخسائر في القيمة- أصول غير جارية
685	مخصصات المؤونات	685	مخصصات الاهتلاكات، المؤونات والخسائر في القيمة- أصول جارية
69	**تكاليف خارج الاستغلال**	**67**	**عناصر استثنائية (أعباء)**
690	إعانات ممنوحة	656	غرامات وعقوبات، إعانات ممنوحة، هبات وتبرعات
692	القيمة الباقية للاستثمارات المتنازل عنها او المخربة	652	النقص في القيمة الناتج عن خروج الأصول الثابتة غير المالية
693	قيمة العناصر الأخرى للأصول المتنازل عنها		
694	حقوق معدومة غير قابلة للتحصيل	654	خسائر الحقوق غير القابلة للتحصيل
696	تكاليف السنوات المالية السابقة	658	أعباء أخرى للتسيير الجاري
698	تكاليف استثنائية	657	أعباء استثنائية للتسيير الجاري
699	تخصصات استثنائية	686	المخصصات المالية للاهتلاكات، المؤونات والخسائر في القيمة
7	الصنف السابع: النواتج	7	الصنف السابع: حسابات النواتج
70	**مبيعات البضائع**	707	مبيعات البضائع
71	**إنتاج مباع**	701	مبيعات المنتجات التامة
		702	مبيعات المنتجات الوسيطية
		703	مبيعات بقايا المنتجات
		704	مبيعات الأشغال
		705	مبيعات الدراسات
72	**إنتاج مخزون**	**71**	**إنتاج مخزن أو خارج من المخزن**

		713	تغير المخزونات الجارية
		714	تغير مخزونات المنتوجات
73	إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة	72	**إنتاج القيم الثابتة**
		721	إنتاج القيم الثابتة للأصول المعنوية
		722	إنتاج القيم الثابتة للأصول المادية
74	**اداءات مقدمة**	706	بيع اداءات الخدمات
75	**تحويل تكاليف الإنتاج**		**ليست نواتج**
76	**مدخولات مالية**	76	**نواتج مالية**
760	مدخولات على حصة الأرباح	761	نواتج المساهمات
761	مدخولات على الحسابات الجارية	708	نواتج الأنشطة التابعة
762	مدخولات السلفات		
763	مدخولات على الاذونات والسندات المماثلة	762	مداخيل الأصول المالية
768	نواتج القيم المنقولة المتنازل عنها	767	أرباح صافية من التنازل عن أصول مالية
77	**نواتج متنوع**	75	**نواتج تشغيلية أخرى**
770	نواتج مالية	76	**نواتج مالية**
		765	فرق التقييم للأصول المالية-فائض القيمة
		766	أرباح الصرف
		768	نواتج مالية أخرى
779	نواتج مختلفة أخرى	75	**نواتج تشغيلية أخرى**
		751	إتاوات عن الامتيازات، براءات الاختراع، برمجيات الإعلام الآلي وقيم ثابتة
		709	التخفيضات التجارية الممنوحة
78	**تحويل تكاليف الاستغلال**		**ليست نواتج**
79	**نواتج خارج الاستغلال**	77	**عناصر استثنائية (نواتج)**
790	إعانات مستلمة	74	**إعانات الاستغلال**
		741	إعانات التوازن

		748	إعانات أخرى للاستغلال
		754	حصص إعانات الاستثمار المحولة لنتيجة الدورة
792	نواتج الاستثمارات المتنازل عنها	752	فائض القيمة على خروج الأصول الثابتة غير المالية
793	نواتج العناصر الأخرى للأصول المتنازل عنها		
794	استرجاع الحقوق المعدومة	756	هبات محصلة، مدخولات الحقوق المهتلكة
796	استرجاع تكاليف السنوات السابقة	**78**	**استرجاع خسائر في القيمة والمؤونات**
		781	استرجاع الاستغلال لخسائر في القيمة والمؤونات-أصول غير جارية
		785	استرجاع الاستغلال لخسائر في القيمة والمؤونات-أصول جارية
		786	استرجاعات مالية لخسائر القيمة والمؤونات
797	نواتج السنوات المالية السابقة	753	بدل الحضور وأجور الإداريين أو المدير
		755	الحصة من النتيجة عن العمليات التي تتم بالاشتراك
		758	نواتج أخرى للتسيير الجاري
798	نواتج استثنائية	757	نواتج استثنائية على عمليات التسيير

Source *: Samir MEROUANI, op-cit, p 136-146.*

الملحق رقم (2): نموذج للميزانية حسب النظام المحاسبي المالي

❖ ميزانية الأصول:

ACTIF	Note	N Brut	N Amort./Prov.	N Net	N - 1 Net
ACTIF IMMMOBILISE (NON COURANT)					
Ecarts d'acquisition (goodwill positif ou négatif)					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courant					
TOTAL ACTIF NON COURANT					
ACTIF COURANT					
Stocks et en cours					
Créances et emplois assimilés					
Clients					
Autres débiteurs					
Impôts					
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courant					
Trésorerie					
TOTAL ACTIF COURANT					
TOTAL GENERAL ACTIF					

❖ ميزانية الخصوم:

PASSIF	Note	N	N - 1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Primes et réserves /(Réserves consolidées (1))			
Ecarts de réévaluation			
Ecarts d'équivalence (1)			
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1)			
Autres capitaux propres – Report à nouveau			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I			
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL PASSIFS NON-COURANTS **II**			
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés			
Impôts			
Autres dettes			
Trésorerie Passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS			
TOTAL GENERAL PASSIF			

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

الملحق رقم (3): نموذج لحساب النتائج حسب النظام المحاسبي المالي

❖ حساب النتائج حسب الطبيعة:

	Note	N	N - 1
Chiffre d'affaires Variation stocks produits finis et en cours Production immobilisée Subventions d'exploitation			
I – Production de l'exercice			
Achats consommés Services extérieurs et autres consommations			
II – Consommation de l'exercice			
III VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)			
Charges de personnel Impôts, taxes et versements assimilés			
IV EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION			
Autres produits opérationnels (Autres charges opérationnelles Dotations aux amortissements et aux provisions Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V RESULTAT OPERATIONNEL			
Produits financiers Charges financières			
VI RESULTAT FINANCIER			
VII RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)			
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES			
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES			
VIII RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES			
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser) Eléments extraordinaires (charges)) (à préciser)			
IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X RESULTAT NET DE L'EXERCICE			
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1) **Dont part des minoritaires (1)**			
Part du groupe (1)			

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

❖ حساب النتائج حسب الوظائف:

	Note	N	N - 1
Chiffres d'affaires			
Coût des ventes			
MARGE BRUTE			
Autres produits opérationnels			
Coûts commerciaux			
Charges administratives			
Autres charges opérationnelles			
RESULTAT OPERATIONNEL			
Fournir le détail des charges par nature			
(frais de personnel, dotations aux amortissements)			
Charges financières			
RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT			
Impôts exigibles sur les résultats ordinaires			
Impôts différés sur résultats ordinaires (variations)			
RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES			
Charges extraordinaires			
Produits extraordinaires			
RESULTAT NET DE L'EXERCICE			
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

الملحق رقم (4): نموذج لجدول تدفقات الخزينة حسب النظام المحاسبي المالي

❖ جدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة المباشرة:

	Note	Exercice N	Exercice N-1
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles :			
Encaissement reçus des clients			
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel			
Intérêts et autres frais financiers payés			
Impôts sur les résultats payés			
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires			
flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)			
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)			
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers			
dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)			
Flux de trésorerie provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectués			
Encaissements provenant d'emprunts			
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilés			
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)			
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi-liquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)			

Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice			
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice			
Variation de trésorerie de la période			

Rapprochement avec le résultat comptable		

❖ جدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة غير المباشرة:

	Note	Exercice N	Exercice N-1
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Résultat net de l'exercice			
Ajustements pour :			
- Amortissements et provisions			
- Variation des impôts différés			
- Variation des stocks			
- Variation des clients et autres créances			
- Variation des fournisseurs et autres dettes			
- Plus ou moins values de cession, nettes d'impôts			
Flux de trésorerie générés par l'activité (A)			
Flux de trésorerie provenant des opérations d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations			
Encaissements sur cessions d'immobilisations			
Incidence des variations de périmètre de consolidation (1)			
Flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement (B)			
Flux de trésorerie provenant des opérations de financement			
Dividendes versés aux actionnaires			
Augmentation de capital en numéraire			
Emission d'emprunts			
Remboursements d'emprunts			
Flux de trésorerie liés aux opérations de financement (C)			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)			
Trésorerie d'ouverture			
Trésorerie de clôture			
Incidence des variations de cours des devises (1)			
Variation de trésorerie			

الملحق رقم (5): نموذج لجدول تغير الأموال الخاصة حسب النظام المحاسبي المالي

	Note	Capital Social	Prime d'émission	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et Résultat
Solde au 31 décembre N-2						
Changement de méthode comptable Correction d'erreurs significatives Réévaluation des immobilisations Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat Dividendes payés Augmentation de capital Résultat net de l'exercice						
Solde au 31 décembre N-1						
Changement de méthode comptable Correction d'erreurs significatives Réévaluation des immobilisations Profit ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat Dividendes payés Augmentation de capital Résultat net de l'exercice						
Solde au 31 décembre N						